Eckhard Hellmuth

DIE ZULÄSSIGKEIT UND DIE WIRKUNGEN VON STEUERKLAUSELN UND SATZUNGSKLAUSELN

1972

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547219_0006

Die Zulässigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Rechte

durch den Fachbereich Rechtswissenschaft

der Westfälischen Wilhelms - Universität zu Münster

vorgelegt von

Diplom - Kaufmann Assessor

Eckhard Hellmuth

aus Osnabrück

1972

Erster Berichterstatter: Professor Dr. Friedrich K l e i n

Zweiter Berichterstatter: Professor Dr. Christian - Friedrich M e n g e r

Dekan: Professor Dr. Hans K i e f n e r

Tag der mündlichen Prüfung: 10. Mai 1972

UNIV. LEIDEN BIBL.

Inhaltsübersicht

Seite

Abkürzungsverzeichnis

Literaturverzeichnis

Einführung 1

Erster Teil Der Begriff, der Anwendungsbereich, die Arten und die Bedeutung von Steuerklauseln und Satzungsklauseln im Hinblick auf Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen auf dem Gebiete des Steuerrechts 7

I. Der Begriff und der Anwendungsbereich der Steuerklauseln 7

1.) Die Definition der Steuerklauseln in dem steuerrechtlichen Schrifttum 7

2.) Die Anwendungsfälle der Steuerklauseln 13

a) Steuerklauseln bei Rechtsgeschäften, die sich auf einen einmaligen Leistungsaustausch beziehen 13

b) Steuerklauseln bei Dauerschuldverhältnissen 19

		Seite
II.	Die Abgrenzung der Steuerklauseln von den Steuerübernahmeklauseln	29
III.	Der Begriff, die Fassung und der Anwendungsbereich der Satzungsklauseln	35
IV.	Das Verhältnis der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln zu den sogenannten Gleitklauseln oder Spannungsklauseln	48
V.	Die Arten der Steuerklauseln	60
	1.) Ausdrückliche Steuerklauseln	60
	2.) Stillschweigende Steuerklauseln	61
	3.) Negative Steuerklauseln	64
	4.) Positive Steuerklauseln	65
	5.) Auflösend bedingte Steuerklauseln	67
	a) mit ex - nunc Wirkung	67
	b) mit ex - tunc Wirkung	68
	6.) Aufschiebend bedingte Steuerklauseln	69
	7.) Rechtzeitig vereinbarte Steuerklauseln und nachgeholte Steuerklauseln	72
VI.	Die Bedeutung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln	78
	1.) im Vergleich zu den Auskünften und den Zusagen der Finanzbehörden nach dem gegenwärtig geltenden Recht	78

Seite

2.) gegenüber der beabsichtigten gesetzlichen Regelung von verbindlichen Zusagen der Finanzämter 107

3.) im Hinblick auf Vereinbarungen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen 127

4.) Ergebnis 141

Zweiter Teil Die Zulässigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln 144

Abschnitt A Die Problematik der Anerkennung von Steuerklauseln unter Berücksichtigung der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs 144

I. Die in dem Schrifttum vertretenen Ansichten gegen und für die allgemeine Beachtlichkeit von Steuerklauseln 144

II. Die Auffassung der Finanzrechtsprechung 169

III. Stellungnahme zu den in der Rechtslehre und von der Steuerrechtsprechung geäußerten Meinungen 183

Abschnitt B Die rechtssystematische Begründung für die Zulässigkeit von Steuerklauseln, welche die rückwirkende Aufhebung oder die von Anfang an bestehende Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften zum Inhalt haben 201

		Seite
I.	Die zivilrechtliche Grundlage	201
	1.) Die Steuerklausel als eine dem Rechtsgeschäft hinzugefügte auflösende Bedingung mit ex - tunc Wirkung in dem Sinne von §§ 158 Abs. 2, 159 BGB	201
	2.) Die Rechtsnatur der Steuerklausel als unechte Gegenwartsbedingung (condicio in praesens collata)	210
II.	Die steuerrechtliche Grundlage	220
	1.) § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG als Rechtsgrundlage für die Anerkennung von Steuerklauseln	220
	2.) § 4 Abs. 3 Ziffer 2 StAnpG als Rechtsgrundlage für die Zulässigkeit von Steuerklauseln	231
	3.) § 5 Abs. 3 StAnpG analog in Verbindung mit § 5 Abs. 5 StAnpG analog als Rechtsgrundlage für die Anerkennung von Steuerklauseln	245
III.	Ergebnis der Untersuchung	253
IV.	Die Anwendbarkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auf laufend veranlagte Steuern	256
V.	Der Sonderfall der stillschweigenden Steuerklauseln	270
	1.) die bürgerlich - rechtliche Seite	270
	a) die stillschweigend vereinbarte Bedingung als Ausgangspunkt	270

Seite

b) die mangelhafte Geschäftsgrundlage wegen nicht erwarteter steuerlicher Auswirkungen des Rechtsgeschäfts 273

2.) die steuerrechtliche Seite 282

Abschnitt C Die Zulässigkeit und die Folgen von Steuerklauseln, die nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts zurückwirken 284

I. Auflösend bedingte Steuerklauseln mit ex - nunc Wirkung 284

1.) die zivilrechtliche Seite 284

2.) die steuerrechtliche Seite 285

II. Aufschiebend bedingte Steuerklauseln 287

1.) die bürgerlich - rechtliche Seite 287

2.) die steuerrechtliche Seite 288

Dritter Teil Die Zulässigkeit und die Wirkungen von Satzungsklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen 294

I. Die praktische Bedeutung des Problems der Anerkennung von Satzungsklauseln zur Verhinderung verdeckter Gewinnausschüttungen 294

II. Die in der steuerrechtlichen Literatur vertretenen Argumente gegen und für die Beachtlichkeit von Satzungsklauseln 299

III. Die Auffassung der Finanzverwaltung in den koordinierten Ländererlassen aus dem Jahre 1965 310

Seite

IV. Stellungnahme zu der Frage der Zulässigkeit von Steuerklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen 317

1.) die gesellschaftsrechtliche Seite 317

2.) die steuerrechtliche Seite 333

V. Die Ansicht der Finanzverwaltung zu den steuerlichen Auswirkungen von Satzungsklauseln 340

1.) die Behandlung des Rückerstattungsanspruchs bei der Kapitalgesellschaft 340

2.) die steuerliche Behandlung der zurückgewährten Beträge bei den Gesellschaftern 342

VI. Stellungnahme zu dem Problem der steuerrechtlichen Folgen von Satzungsklauseln 344

Vierter Teil Einzelfragen zu der Anwendbarkeit von Steuerklauseln und Satzungsklauseln 352

I. Die Zulässigkeit von Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei tatsächlichen Vorgängen, insbesondere bei Entnahmen und Einlagen 352

II. Die Anerkennung von Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei sämtlichen Steuerarten 361

Seite

III. Die Zulässigkeit von Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei allen Einkunftsarten 363

Fünfter Teil

I. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse 367

II. Vorschlag zur Regelung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln de lege ferenda 372

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angeführten Orte
Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
FGO	Finanzgerichtsordnung
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz

HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
KapVerkStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
KörpStG	Körperschaftsteuergesetz
LAG	Gesetz über den Lastenausgleich
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
TZ.	Textziffer
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
Ziff.	Ziffer
ZollG	Zollgesetz

Literaturverzeichnis

Ballerstedt, Kurt	Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften - Eine gesellschaftsrechtliche Betrachtung, Tübingen 1949
Barske, Kurt	Der Steueranspruch, Deutsche Steuer - Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1938, Seite 699 ff.
Barske, Kurt	Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 10. April 1962 - I 55/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255, in Die steuerliche Betriebsprüfung 1962, Seite 193 und 194
Barske, Kurt	Reichsabgabenordnung, Buchreihe Finanz und Steuern, Band 4, 8. Auflage, Stuttgart 1968
Bauder, Georg	Über die steuerliche Beurteilung rückwirkender Rechtsgeschäfte, Die Steuer - Warte 1958, Seite 165 bis 169, und Die Steuer - Warte 1965, Seite 189 bis 192
Becker, Enno	Rückgängigmachung geschäftlicher Vorgänge, Steuer und Wirtschaft 1930, Spalte 948 und 949
Becker, Enno - Riewald, Alfred - Koch, Carl	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, Band I, 9. Auflage, Köln - Berlin - Bonn - München 1963
Beckmann, Günter	Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betriebs - Berater 1967, Seite 532 bis 537

Beker, Manfred	Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht - Steuerklauseln, mangelhafte Geschäftsgrundlage, Rückgewähr verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuerrecht im Rechtsstaat, Wissenschaftliche Hefte zum Deutschen und Internationalen Steuerrecht, Heft 9, München 1969
Birkholz, Hans	Zur Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Rückgängigmachung I, Übersicht
Blencke, Hans	Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Körperschaftsteuerrecht, Besprechung des Urteils des Finanzgerichts Münster vom 22. Februar 1962 - I b 308/61 - EFG 1962, Seite 265, Nr. 282, in Finanz - Rundschau 1962, Seite 271 und 272
Blencke, Hans	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255, in StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3
Blencke, Hans	Treu und Glauben im Steuerrecht, Neue Wirtschafts - Briefe, Fach 2, Seite 1359 bis 1370
Blencke, Hans	Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1967
Boettcher, Carl	Zur Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit Wirkung für die Einkommensteuer, Steuer und Wirtschaft 1931, Spalte 643 bis 662

Böttcher, Conrad	Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Köln 1963, Seite 57 ff.
Böttcher, Conrad - Beinert, Jörg	Steuerklauseln, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, (Steuer-) Bilanz, Einzelfragen
Böttcher, Conrad Beinert, Jörg	Steuerklauseln in der Satzung, Der Betrieb 1966, Seite 87 bis 89
Brockhoff, H. - Lenski, E. - Reinert, E.	Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, Band 1, 2. Auflage, Bonn 1969
Brönner, Herbert	Die Besteuerung der Gesellschaften, Ergänzungsband, Stuttgart 1959
Brönner, Herbert	Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Auflage, Stuttgart 1968
Bühler, Ottmar Strickrodt, Georg	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1959, bearbeitet von Strickrodt, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1960, bearbeitet von Strickrodt
Bundesministerium der Finanzen - Referat Öffentlichkeitsarbeit	Reform der Reichsabgabenordnung - Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, Bonn 1970

Bunjes, Johann	Die systematische Stellung des Grundsatzes von Treu und Glauben in der Steuerrechtsordnung, Deutsches Steuerrecht 1965, Seite 479 bis 484
Czapski	Bedenkliche Steuervereinbarungen mit Gemeinden, Deutsche Gemeindesteuer - Zeitung 1968, Seite 113 ff.
Dürkes, Werner	Wertsicherungsklauseln, Schriften des Betriebs - Beraters, Heft 1, 7. Auflage, Heidelberg 1966
Ehlers, Hans	Rückstellungen als bilanzierte Steuerklauseln, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 1426 bis 1428
Ehlers, Hans	Warum gibt es im Steuerrecht keine Vergleiche? Deutsches Steuerrecht 1965, Seite 64 bis 67
Engelhardt, Werner	Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln, Die Steuer - Warte 1968, Seite 129 bis 133
Enneccerus, Ludwig - Nipperdey, Hans Carl	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Lehrbuch, Band I, 2. Halbband, 15. Auflage, Tübingen 1960
Erman, Walter	Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 4. Auflage, Münster 1967
Felix, Günther	Ermessensausübung im Steuerrecht, Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955
Felix, Günther	Gewerbesteuererstattung nach Nichtigkeit des § 8 Ziffer 6 GewStG, GmbH - Rundschau 1962, Seite 129, 130 und 236

Felix, Günther	Schutz vor nachteiligen Rechtsfolgen aus der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, GmbH - Rundschau 1963, Seite 10 bis 13
Felix, Günther Meinemann, Peter	Die Behandlung stiller Beteiligungen im GewStÄndG 1963 - Zugleich ein Beitrag zur Auslegung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, GmbH - Rundschau 1964, Seite 12 bis 15
Felix, Günther	Steuerklauseln des Unternehmens, in Steuer und Recht, herausgegeben von dem Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V. in Bochum, Band 18, Herne 1964, Seite 9 bis 25
Felix, Günther	Zum Steuerrecht der Familienunternehmen, in Steuer - Kongress - Report 1966, München und Berlin 1966, Seite 130 und 131
Flick, Hans	Verbindliche Auskünfte des Finanzamtes, Steuer und Wirtschaft 1961, Spalte 249 bis 254
Flume, Werner	Steuerwesen und Rechtsordnung, Göttingen 1952
Flume, Werner	Die Vertragsfreiheit - Möglichkeiten und Grenzen - aus der Sicht der Kautelarjurisprudenz, Festvortrag auf dem 18. Deutschen Notartag am 24. April 1969 in Köln, veröffentlicht in dem Sonderheft der Deutschen Notar - Zeitschrift zu dem 18. Deutschen Notartag, München 1969, Seite 30 ff.
Flume, Werner	Die Steuerklausel und die steuerliche Kautelarjurisprudenz, ausschnittsweise Veröffentlichung des oben angeführten Festvortrags von Flume auf dem 18. Deutschen Notartag in Köln, Der Betrieb 1970, Seite 77 ff.

Fögen	Bedeutung, Anwendungsbereich und Grundsätze für die Anwendung von § 3 Satz 2 des Währungsgesetzes, Der Betriebs - Berater 1958, Seite 1259 ff.
Fögen	Einzelfragen und neue Genehmigungsgrundsätze zu § 3 des Währungsgesetzes (Wertsicherungsklauseln), Der Betriebs - Berater 1964, Seite 1016 ff.
Friesecke, Kuno	Die Rechtsauskunft im Steuerrecht, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 276 ff.
Fröhlich, Eberhard	Die verdeckte Gewinnausschüttung - eine rechtssystematische Untersuchung, Steuerrecht im Rechtsstaat, wissenschaftliche Hefte zum Deutschen und Internationalen Steuerrecht, Heft 7, München 1968
Gadow - Heinichen - Schmidt - Weipert	Großkommentar zum Aktiengesetz, 1. Band, 2. Auflage, Berlin 1961
Gaffron, Klaus	Verdeckte Gewinnausschüttungen und Satzungsklauseln im Handels- und Steuerrecht, GmbH - Rundschau 1971, Seite 38 bis 42
Gail, Winfried	Berichtigung rechtskräftiger Gewerbesteuermeßbescheide, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 265 bis 267
Gail, Winfried	Aktienrechtliche Rückgewähr von Einlagen und steuerliche verdeckte Gewinnausschüttung - Gemeinsamkeiten und Unterschiede, Die Wirtschaftsprüfung 1970, Seite 237 ff.
Genschmer, H.	Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf steuerliche Tatbestände - zugleich zur Zulässigkeit sog. "Steuerklauseln", Der Betrieb 1963, Seite 1585 bis 1589

Gessler, Jörg H.	Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Auflage, Frankfurt am Main 1970
Glade, Anton	Angemessene Vergütungen an Gesellschafter - Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften - Eine steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Untersuchung, Stuttgart 1958
v. Godin - Wilhelmi	Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, Band 1, 3. Auflage, Berlin 1967
Gottschling	Angefochtene vertragliche Übernahme der Kreditgewinnabgabe durch eine GmbH, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 1959 - I 154/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 250, in GmbH - Rundschau 1959, Seite 173 und 174
Grass, Adolf	Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 bis 464
Grieger, Rudolf	Zur Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400, Der Betriebs - Berater 1957,Seite 1097 und 1098
Grieger, Rudolf	Rückwirkende Vereinbarungen zur Beseitigung steuerlicher Folgen - Ausnahmen von dem steuerlichen Grundsatz der Unzulässigkeit rückwirkender Vereinbarungen, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 747

Gruß, Heinrich	Steuerklauseln gegen verdeckte Gewinnausschüttung? Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 79 und 80
Hachenburg, Max - Schmidt, Walter - Schilling, Wolfgang - Klug, Ulrich - Goerdeler, Reinhard	Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 1. Band, 6. Auflage, Berlin 1956, und 2. Band, 6. Auflage, Berlin 1959
Hanraths, Josef	Aktuelle Fragen aus der Praxis der Betriebsprüfung - Zur Rückgängigmachung von Entnahmen, Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, Seite 269 bis 271
Hartmann, Alfred - Böttcher, Conrad - Grass, Adolf	Großkommentar zur Einkommensteuer, in Lose - Blatt - Form, Band I, Stuttgart 1955/1969
Hartz, Wilhelm	Zur Lehre von der Bindung des Finanzamts an Zusagen über die künftige Sachbehandlung im Lichte einiger neuer Urteile des Bundesfinanzhofs, Der Betrieb 1962, Seite 248 bis 250
Hartz, Wilhelm	Zur Frage der Rückgängigmachung von Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255, in Der Betrieb 1962, Seite 790 und 791
Haueisen	Die Bedeutung von Zusagen im Verwaltungsrecht, Neue Juristische Wochenschrift 1961, Seite 1901 ff.

Haver, Friedrich	Verbindliche Auskunft im Steuerrecht. Empfiehlt es sich, die verbindliche Steuerauskunft gesetzlich zu regeln? Der Betriebs - Berater 1967, Seite 1201 bis 1204
Heinlein	Steuerlich zulässige und unzulässige Rückwirkungen von Verträgen und Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der "Ausnahmerechtsprechung", Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, Seite 309 bis 315, und 1964, Seite 5 bis 11
Heissmann, Ernst	Zur Erhöhung laufender Ruhegelder von Gesellschafter - Geschäftsführern, Der Betrieb 1965, Seite 604 ff.
Henninger, Fritz	Neuzeitliche Steuerklauseln, in Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 2, Seite 725 bis 730
Henninger, Fritz	Zum Anwendungsbereich von Satzungsklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1374 bis 1375
Henninger, Fritz	Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, Übersicht
Henninger, Fritz	Weitere Fragen zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II, B, 2 Einzelfragen
Henninger, Fritz	Zur Anpassung der Gesellschafter - Geschäftsführer - Pensionen an die gestiegenen Lebenshaltungskosten, GmbH - Rundschau 1965, Seite 157 bis 159

Henninger, Fritz	Zur Behandlung von Satzungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, GmbH - Rundschau 1965, Seite 178 und 179
Henninger, Fritz	Verdeckte Gewinnausschüttungen, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Verdeckte Gewinnausschüttung I, Übersicht
Henninger, Fritz	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966 - I 310/62 - BStBl. 1967 III, Seite 152, in StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 126
Henninger, Fritz	Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 570 bis 572
Henninger, Fritz	Gleitklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1969, Seite 195
Herrmann, Carl	Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff.
Herrmann, Carl — Heuer, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, in Lose - Blatt - Form, Band I und VI, 12. Auflage, Köln 1950/1968
Heuer, Gerhard	Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1959/1960, Köln 1960, Seite 327 ff.
Heuer, Gerhard	Auflösend bedingte Steuerschulden aus verdeckten Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 649 bis 651

Hippe, Wolfgang	Die Nichtigkeitserklärung des § 8 Ziff. 5 GewStG durch das Bundesverfassungsgericht, Finanz - Rundschau 1962, Seite 199 ff.
Hoeres	Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung, Die Steuerberatung 1963, Seite 79 bis 82
Hoffmann, Fritz	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400, in Finanz - Rundschau 1957, Seite 569
Hoffmann, Fritz	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 1959 - I 154/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 250, in Finanz - Rundschau 1959, Seite 520
Hoffmann, Fritz	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255, in Finanz - Rundschau 1962, Seite 365
Hueck, Alfred	Gesellschaftsrecht, Studienbuch, 13. Auflage, München und Berlin 1965
Hübschmann, Walter - Hepp, Ernst - Spitaler, Armin	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, Band I, II und IV, 1. bis 5. Auflage, Köln 1951/1968
Immesberger, Helmut	Die Problematik von Zusage und Auskunft im Steuerrecht, Neue Juristische Wochenschrift 1970, Seite 1116 ff.
Institut "Finanzen und Steuern"	Steuerklauseln - Zulässigkeit, Wirkungen und Anwendungsbereich -, Brief Nr. 105, Bonn 1968

Judeich, Walter	Die Bedeutung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, gesehen vom Irrtum über die steuerlichen Auswirkungen eines Vorgangs, Die Wirtschaftsprüfung 1958, Seite 514 bis 519
Judeich, Walter	Zurückgezahlte Einnahmen als Werbungskosten, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 673 bis 675
Judeich, Walter - Felix, Günther	Kommentar zum Steueranpassungsgesetz, in Lose - Blatt - Form, Düsseldorf 1960
Jüsgen, Werner	Verbindlichkeit von Zusicherungen bei bereits verwirklichtem Steuertatbestand? Deutsche Steuer - Zeitung 1962, Ausgabe A, Seite 319 und 320
Jurkat, Werner	Besteuerung der Gewinnabführung bei verunglückter Organschaft, Der Betriebs - Berater 1964, Seite 919 bis 921
Kaatz	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. Januar 1960 - VI 26/59 U - BStBl. 1960 III, Seite 96, in Finanz - Rundschau 1960, Seite 572
Kampmann, Manfred	Die Erteilung von Rechtsauskünften durch die Finanzämter, Stuttgart 1963
Kayser, Robert	Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln - Derzeitiger Stand der Meinungen in Rechtsprechung, Schrifttum und Verwaltung, Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 481 bis 490
Kirchmeier	Zum geplanten steuerlichen Auskunftsverfahren, Der Betrieb 1964, Seite 1204 und 1205

Klein, Franz — Zum Stand der Steuerreform, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 305 ff.

Klein, Friedrich — Steuerwesen und Rechtsordnung, Finanz - Archiv (Neue Folge), Band 14, Seite 1 bis 20

Klemm, Georg — Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Die Steuer - Warte 1966, Seite 166 bis 169

Klemm, Georg — Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln? Der Betrieb 1966, Seite 1624 und 1625

Koch — Reform der Abgabenordnung, Der Betriebs - Berater 1970, Seite 361 ff.

Koch, C. - Kohlrust, R. — Verbindliche Auskünfte im Steuerrecht - Gedanken zu einer gesetzlichen Regelung, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 649 bis 655

Kottke, Klaus — Abschnitt 41 Abs. 3 EStR als Präzedenzfall für die Anerkennung von Steuerklauseln? Zugleich: Eine Bestandsaufnahme des Rechts der Steuerklausel, Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 446 bis 450

Krah — Treu und Glauben im Steuerrecht, Deutsches Steuerrecht 1960, Seite 382 ff.

Krah — Berichtigung von rückliegenden Bilanzansätzen, Geschäftsvorfällen und Gewinnverteilungsabreden, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 29 bis 33 und Seite 35 bis 41

Krause - Kärsten	Die Steuerklausel, Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 161 und 162
Kropff, Bruno	Aktiengesetz, Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6. September 1965 und des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6. September 1965 mit der Begründung des Regierungsentwurfs und einem Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Düsseldorf 1965
Kruse, Heinrich Wilhelm	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562, in StRK EinkStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 39
Kruse, Heinrich Wilhelm	Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Studienbuch, 2. Auflage, München 1969
Kühn, Rolf	Kommentar zur Abgabenordnung und den Nebengesetzen, 9. Auflage, Stuttgart 1968
Lange	Bedingte Rechtsgeschäfte und ähnliche Schwebezustände im Steuerrecht, Deutsche Steuer - Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1940, Seite 349 bis 352
Lange, Heinrich	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Kurzlehrbuch, 11. Auflage, München 1969
Lange, Joachim	Verdeckte Gewinnausschüttungen - Eine systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1969

Larenz, Karl	Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Lehrbuch, München 1967
[illegible], [illegible]	Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, Berlin und Frankfurt am Main 1959
Lehmann, Heinrich - Hübner, Heinz	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, Lehrbuch, 13. Auflage, Berlin 1966
Lenhartz	Die bedingte Zollschuld, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1955, Seite 1 bis 4
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart 1959
Littmann, Eberhard	Steuer- und Satzungsklauseln - Bedeutung und Wirksamkeit, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1960, Seite 505 bis 507
Lohmeyer, Heinz	Auskünfte und Zusagen im Besteuerungsverfahren, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 295 ff.
Lohmeyer, Heinz	Die steuerliche Behandlung rückwirkender Rechtsgeschäfte, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 361 ff.
Maaßen, Kurt	Regelungen mit dem Finanzamt, Der Rechts- und Steuerdienst, Heft 42, Köln 1959
Maaßen, Kurt	Bald mehr Sicherheit bei Auskünften und Zusagen von Finanzbehörden? Finanz - Rundschau 1967, Seite 489 und 490

Mattern, Gerhard	Treu und Glauben im Steuerrecht - ein Beitrag zur Lehre von der Steuergesinnungsmoral unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung, Stuttgart 1958
Mattern, Gerhard - Meßmer, Kurt	Kommentar zur Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Bonn 1965
Matthies	Satzungswidrige verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 1093 und 1094
Mayer, Franz	Zur Frage der Verbindlichkeit behördlicher Zusagen, Juristenzeitung 1964, Seite 677 bis 680
Meilicke, Heinz	Vertragsgestaltung und Steuergestaltung, Steuerberater - Jahrbuch 1954/1955, Köln 1955, Seite 187 bis 214
Meilicke, Heinz	Die Steuerübernahmeklausel, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 1307 und 1308
Meilicke, Heinz	Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gestaltung zivilrechtlicher Verhältnisse, Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Köln 1964, Seite 347 bis 369
Meilicke, Heinz	Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Berlin und Frankfurt am Main 1965
Merkel, Gottlieb	Bemerkenswerte Entscheidungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer im Jahre 1962, Steuer und Wirtschaft 1963, Spalte 435 ff.

[illegible]	Rückwirkung von Geschäftsvorfällen, Deutsches Steuerrecht 1[illegible]/1963, Seite 159 bis 160
Hellbach, Rolf	[illegible], Herne - Berlin 1964
Mittelbach, Rolf	Steuerauskünfte und Steuerklauseln - Leitfaden für die rechtliche und wirtschaftliche Sicherung gegen das Steuerrisiko, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Berlin 1957
Monreal, Alfred	[illegible] Zusagen von Finanzbehörden, Schriften zum Steuerrecht, Band 2, [illegible]
Münzner, Herbert - Brezing, Klaus	Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Abgabenordnung II, B, 15, Einzelfragen
[illegible], Otto	Steuerklauseln, Finanz - Rundschau 1964, Seite 37 bis 39
Nutze, Otto	Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln, in Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon - Kommentar zum gesamten Steuerrecht, in Lose - Blatt - Form, 5. Auflage, Berlin - Bielefeld - München, Dar[illegible]lung 1, Seite 1 bis 14
Nake, Klaus	Zur Frage der Verbindlichkeit finanzamtlicher Auskünfte, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Abgabenordnung II, B, 14/62, Einzelfragen

Make, Klaus — Neue Entscheidungen zur Verbindlichkeit von Auskünften des Finanzamts, Die Steuer - Warte 1964, Seite 5 bis 7

Nolte, K. H. — Zur Problematik der "Steuerklauseln", Der Betrieb 1970, Seite 507 bis 511

Obermayer, Klaus — Der Verwaltungsakt als Gegenstand von Zusagen und Rechtsauskünften, Neue Juristische Wochenschrift 1962, Seite 1465 bis 1472

Oswald, Franz — Rückwirkende Rechtsgestaltungen und Rückgängigmachung von Betriebsvorgängen im Steuerrecht, Juristische Rundschau 1960, Seite 211 bis 214

Oswald, Franz — Zur Diskussion über den Rang und die Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht, Finanz - Rundschau 1966, Seite 344 bis 347

Paulick, Heinz — Neue Tatsachen und Folgewirkungen, Mitteilungsblatt der Steuerberater 1959, Seite 124 ff.

Paulick, Heinz — Steuervereinbarungen und Vergleiche im Steuerrecht, Besprechung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juni 1959 - VII C 83/57 - BVerwGE Band 8, Seite 329, in Juristische Schulung 1966, Seite 21 bis 26

Polland, Wolfgang — Steuerrecht und Privatrecht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Band 14, Düsseldorf 1960

[illegible], [illegible]

Die Zuordnungsmachung von Kapitalgesellschafter und ihre steuerlichen Konsequenzen, Schriften zum Handels-, Wirtschafts- und Steuerrecht, Heft 2, [illegible] - Köln [illegible]

Randebrock, Otto

Berichtigung von Steuerbescheiden bei für verfassungswidrig erklärten Gesetzen [illegible], Der Betriebs - Berater 1964, Seite 1461 u. 1465

RGRK zum BGB

Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 1. Band, 1. Teil, 11. Auflage, Berlin 1959

RGRK zum HGB

Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 4. Band, 2. Auflage, Berlin 1961, bearbeitet von Würdinger, v. Godin und anderen

Roos, Heinz

Nochmals: Gewerbesteuererstattung nach Nichtigkeit des § 8 Ziff. 6 GewStG, GmbH - Rundschau 1962, Seite 235

Roos, Heinz

Die rechtliche Bedeutung des § 4 Abs. 3 Ziff.2 StAnpG unter Herrschaft des Grundgesetzes, seine Bedeutung für § 79 Abs. 2 BVerfGG, Finanz - Rundschau 1964, Seite 9 bis 14

Rose, Gerd

Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, Steuerberater - Jahrbuch 1965/1966, Köln 1966, Seite 245 ff.

Schefold

Nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte im Steuerrecht, Juristische Wochenschrift 1938, Seite 1617 und 1618

Schick, Walter	Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 5, München 1967
Schiefer, Josef	Die Vereinbarung im kommunalen Abgabenrecht, Kommunale Steuer - Zeitschrift 1960, Seite 21 ff.
Scholz, Franz	Kommentar zum GmbH - Gesetz, 5. Auflage, Köln 1964
Schuwardt	Anerkennung von Steuerklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 139 und 140
Seeliger	Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. August 1962 - I 120/59 - HFR 1962, Seite 357, Nr. 338, in StRK KörpStG § 1 R. 46
Seeliger	Die nachträgliche Zusage (Zusicherung) über die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts als Steuerbescheid? Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 216 bis 220
Soergel - Siebert	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, und Band 2, Schuldrecht I, 10. Auflage, Stuttgart - Berlin - Köln - Mainz 1967
Spanner, Hans	Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht - Bemerkungen zur geplanten gesetzlichen Regelung, Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 699 bis 702
Spitaler, Armin	Die Bindung der Finanzverwaltung an das Gesetz Finanz - Rundschau 1954, Seite 2 bis 4
Spitaler, Armin	Verbindliche Zusicherungen im Steuerrecht, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 1333 bis

Spitaler, Armin	zur Frage der Institutionalisierung verbindlicher Zusagen im Steuerrecht, Deutsche Steuer - Zeitung 1968, Ausgabe A, Seite 124 ff.
Spitaler, Armin - Hiemann, Ursula	Die Angemessenheit der Bezüge geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, Heft 1 Schriftenreihe Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, 3. Auflage, Köln 1965
v. Staudinger - Coing, Helmut	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, Allgemeiner Teil, 11. Auflage, Berlin 1957
v. Staudinger - Weber, Wilhelm	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, Teil 1 b, Recht der Schuldverhältnisse, § 242, 11. Auflage, Berlin 1961
Stegmaier, H.	Die Grenzen der verbindlichen Finanzamtsauskunft, Finanz - Rundschau 1968, Seite 130 und 1
Steinberg	Zur Frage der verbindlichen Auskunft, Die steuerliche Betriebsprüfung 1968, Seite 49 bis 57
Sudhoff, Heinrich	Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969
Theis, Jakob	Steuerliche Überlegungen am Jahresende 1966, Der Betrieb 1966, Seite 1985 und 1986
Theis, Jakob	Steuerliche Satzungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, GmbH - Rundschau 1967, Seite 148 und 149

Theis, Jakob	Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 1198
Theis, Jakob	Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 bis 51
Thiel, Rudolf	Berichtigung von Steuerbescheiden bei rückwirkender Änderung einer Gesetzesvorschrift - Der Anwendungsbereich des § 4 Absatz 3 Nr. 2 des Steueranpassungsgesetzes, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 443 bis 446
Thoma, Gerhard	Zur Frage einer Betriebsprüfungsordnung und zur Frage von Vorwegentscheidungen und verbindlichen Zusagen, Steuerberater - Jahrbuch 1960/1961, Köln 1961, Seite 17 ff.
Thoma, Gerhard	Zur Änderung der Reichsabgabenordnung 1966, Der Betriebs - Berater 1966, Seite 1180 bis 1183
Tipke, Klaus	Bindung an Zusagen und Auskünfte, Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 697 bis 716
Tipke, Klaus	Steuerklauseln, Neue Juristische Wochenschrift 1968, Seite 865 bis 869
Tipke, Klaus	Zur Reform der Reichsabgabenordnung - Stellungnahme zum Reformentwurf, 1. Teil (II): Fehlerhafte Rechtsgeschäfte, Steuerklauseln, Zurechnung, Ermessensausübung, Finanz - Rundschau 1970, Seite 260 ff. und 3. Teil: Allgemeine Besteuerungsgrundsätze, Finanz - Rundschau 1970, Seite 384 ff.
Tipke, Klaus - Kruse, Heinrich Wilhelm	Kommentar zur Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band I und II, 2. bis 3. Auflage, Köln 1965/1968

Vogel, Horst	Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, Steuerberater - Jahrbuch 1964/1965, Köln 1965, Seite 165 ff.
v. Voigt, Klaus	Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht, rechtswissenschaftliche Dissertation, Mainz 1958
Weissensee, Carl	Auskunft, Zusage und Vereinbarung im Steuerrecht - Überblick über die gegenwärtige Rechtslage, Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 179 bis 186
Weissenborn, Hans - Ulrich	Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, in Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 bis 510
Weissenborn, Hans - Ulrich - Scharf, Herbert	Einzelfragen zur verdeckten Gewinnausschüttung, in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Verdeckte Gewinnausschüttung II, B, 4, Einzelfragen
Winterberg, Bruno	Zur Erstattung der Gewerbesteuer nach Ergehen der BVerfG - Urteile vom 24. Januar 1962 auch bei Rechtskraft der Bescheide, Der Betrieb 1962, Seite 587
Woerner, Lothar	Die Zurücknahme und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 2. Auflage, Stuttgart 1968
Wolf, Georg	Die steuerlichen Folgen eines Vertrages als Geschäftsgrundlage, Monatsschrift für Deutsches Recht 1955, Seite 722 und 723

Zeidler	Empfiehlt es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung beizubehalten? Gutachten für den 44. Deutschen Juristentag, Tübingen 1962
Zöller	Die Bindung des Finanzamtes an Treu und Glauben, Die Wirtschaftsprüfung 1961, Seite 210 ff.
- en. -	Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen im gleichen Jahr, Der Betrieb 1961, Seite 521 und 522
- en. -	Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb des Gewinnermittlungszeitraums, Der Betrieb 1963, Seite 711
- en. -	Steuerklausel für Entnahmegewinne, Der Betrieb 1963, Seite 746
- en. -	Nachgeholte Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1234 und 1235
- en. -	Zur Anerkennung einer positiven Steuerklausel, Der Betrieb 1963, Seite 1446
- en. -	GmbH - Gesellschafter - Geschäftsführer: Nachzahlungsverbot und Gehaltsgleitklauseln, Der Betrieb 1969, Seite 2204
- en. -	Verunglückter Ergebnisabführungsvertrag, Steuerklausel, Der Betrieb 1970, Seite 325 und 326
- el. -	Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1959, Seite 962

- el. -	Zum Anwendungsbereich von Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1166 und 1167
- el. -	Zum Inhalt von Steuerklauseln, Der Betrieb 1964, Seite 1392 und 1393
- el. -	Satzungsklauseln und Anerkennung von Ergebnisabführungsvereinbarungen, Der Betrieb 1965, Seite 1460
- el. -	Verschiedene Arten von Steuerklauseln, Der Betrieb 1966, Seite 1335
- el. -	Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836
- el. -	Zur Abfassung von Steuerklauseln, Der Betrieb 1969, Seite 947 und 948
- ng. -	Zum Verhältnis von Satzungs- und Steuerklauseln, GmbH - Rundschau 1966, Seite 260 und 261
- rh. -	Re - Investitionsrücklage, verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerklausel, GmbH - Rundschau 1965, Seite 62 und 63
- rh. -	Zur zweckmäßigen Formulierung von Satzungsklauseln, GmbH - Rundschau 1968, Seite 42 und 43
ohne Verfasser-angabe	Steuerklauseln und Entnahme, Der Betrieb 1967, Seite 1065

Einführung

Die in den letzten Jahrzehnten gewachsene steuerliche Belastung hat dazu geführt, daß die Steuerpflichtigen in zunehmendem Maße eine Gestaltung ihrer rechtsgeschäftlichen Beziehungen anstreben, die sich steuerlich möglichst günstig auswirkt. Diese Verhaltensweise bezweckt somit eine Abwehr der Steuerpflichtigen gegen die Besteuerung als Nebenfolge zivilrechtlicher Rechtsgestaltungen. Der Grundsatz der Gestaltungsfreiheit, der es dem Steuerpflichtigen gestattet, zwischen mehreren möglichen Rechtsformen die für ihn steuerlich vorteilhafteste zu wählen, ist heute von der Rechtsprechung, in der Rechtslehre und bei der Finanzverwaltung allgemein anerkannt.(1) Insbesondere der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof haben den Steuerpflichtigen grundsätzlich zugestanden, ihre Rechtsverhältnisse dergestalt zu ordnen, daß sie dabei Steuern sparen, selbst wenn die von ihnen gewählte Form und die inhaltliche Gestaltung ihrer Erklärungen ausschließlich dem Ziel dienen, die Steuerbelastung möglichst gering zu halten.(2)

---

(1) vergl. hierzu Blencke, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 2. Auflage, Herne-Berlin 1967, Seite 19 ff. mit weiteren Nachweisen; Herrmann - Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Band I, 12. Auflage, Köln 1950/1968, Anm. 47 zu § 2 EStG.

(2) RFH, Urteil vom 20. Januar 1944 - III 38/43 - RStBl. 1944, Seite 435;
BFH, Urteil vom 2. März 1966 - II 113/61 - BStBl. 1966 III, Seite 509 - Band 86, Seite 396 mit Besprechung von Ehlers in Loepelmann, BFH - Besprechungen;
BFH, Urteil vom 27. Juni 1968 - IV R 6/68 - Band 93, Seite 64;
zu den Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, die sich durch die Einzelsteuergesetze, aus § 1 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie aus den §§ 5 und 6 StAnpG ergeben, siehe Blencke, a.a.O., Seite 58 ff.; Seite 67 ff.; Seite 147 ff. und Seite 149 ff.;
ferner BFH, Urteil vom 20. Oktober 1965 - II 119/62 U - BStBl. 1965 III, Seite 697 = Band 83, Seite 545 mit Besprechung von Protzen in Loepelmann, BFH - Besprechungen.

Die Steuerpflichtigen sind aber nur dann in der Lage, die steuerlich zweckmäßigste Gestaltung ihrer rechtsgeschäftlichen Beziehungen zu erreichen, wenn sie die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen voraussehen können. Infolge der Schwierigkeit und der Unübersichtlichkeit des gegenwärtig geltenden Steuerrechts ist dies häufig nicht der Fall. Die stetig steigende Zahl der teilweise umfangreichen und perfektionistischen Steuergesetze, Rechtsverordnungen und Erlasse, die außerdem noch vielfach Änderungen erfahren, die den Steuerpflichtigen unter Umständen nicht bekannt werden, erschweren den Überblick über das geltende Steuerrecht und dessen voraussichtliche Anwendung durch die Verwaltung und die Finanzgerichte. Ferner sind die steuerrechtlichen Normen und die Verwaltungsanweisungen nicht selten durch einen mehrdeutigen und mißverständlichen, zum Teil auch widersprüchlichen Wortlaut gekennzeichnet, der zu Auslegungsschwierigkeiten Anlaß geben kann. Darüber hinaus müssen die Steuerpflichtigen stets mit einer Änderung der Auffassung der Steuerbehörden oder der Ansicht der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zu bestimmten Einzelfragen rechnen, die für die steuerrechtliche Beurteilung ihrer beabsichtigten Rechtsgestaltungen von ausschlaggebender Bedeutung sein können. Schließlich darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß auf den verschiedenen Gebieten des allgemeinen und des besonderen Steuerrechts eine Vielzahl von gegensätzlichen finanzgerichtlichen Entscheidungen besteht, die zusätzlich verhindern, daß sich die Steuerpflichtigen von vornherein die notwendige Klarheit über die Lösung der jeweils in Betracht kommenden steuerlichen Einzelprobleme verschaffen können.

Die hierdurch bedingte Rechtsunsicherheit hat zur Folge, daß sich die steuerlichen Auswirkungen vor

allem von komplizierten rechtsgeschäftlichen Vorgängen oftmals selbst unter der Hinzuziehung von fachkundigen Beratern nicht mit der genügenden Bestimmtheit vorausberechnen lassen. Dieser Zustand wird dann unerträglich und für die Steuerpflichtigen unzumutbar, wenn das Steuerrisiko erheblich ist und es im wesentlichen von dem Ausmaß der Steuerbelastung abhängt, ob und in welcher Weise ein Rechtsgeschäft abgeschlossen wird. Die mangelnde Vorhersehbarkeit der Steuerfolgen macht es den Steuerpflichtigen daher in vielen Fällen praktisch unmöglich, sich nach ihren Bedürfnissen und wirtschaftlichen Zielsetzungen von dem steuerlichen Standpunkt aus optimal einzurichten. Denn die von ihnen geplanten Maßnahmen erweisen sich in der Regel nur dann als sinnvoll, wenn sich aus jenen steuerliche Folgen ergeben, an die vor der Durchführung des betreffenden Geschäfts gedacht und deren Eintritt erwartet wurde. Die fehlende Gewißheit hinsichtlich der steuerlichen Rechtslage kann demgegenüber dazu führen, daß bei einem Rechtsgeschäft, das nach den Vorstellungen der Steuerpflichtigen Erfolg bringen soll, der Gewinn auf Grund einer nicht vorhergesehenen steuerlichen Belastung beträchtlich gemindert wird oder sogar ein Verlust entsteht. In diesem Falle stellt sich die gewählte Rechtsgestaltung nachträglich als wirtschaftlich unzweckmäßig heraus, die dementsprechend bei der vorherigen Kenntnis ihrer steuerlichen Auswirkungen von den Steuerpflichtigen vermieden worden wäre. Es kann auch der Fall eintreten, daß auf den Abschluß eines vorteilhaften Geschäfts nur deshalb verzichtet wird, weil die hierdurch ausgelösten Steuerfolgen unrichtig gewürdigt worden sind.

Um der Rechtsunsicherheit wirksam begegnen zu können, die aus dem sich in ständiger Entwicklung befindlichen Steuerrecht herrührt, entstand in dem Laufe

der Zeit ein immer stärker werdendes Bedürfnis der Steuerpflichtigen und ihrer Berater nach geeigneten Mitteln, das unwägbare Steuerrisiko weitgehend auszuschalten. Als ein solches Sicherungsmittel gegen nicht voraussehbare oder nicht näher berechenbare Steuerfolgen kommen einmal die Auskünfte und die Zusagen der Finanzämter gegenüber den Steuerpflichtigen in Betracht. Diese Rechtsinstitute sind jedoch weder nach dem gegenwärtig geltenden Recht noch auf Grund der in Aussicht genommenen gesetzlichen Regelung der verbindlichen Zusagen der Finanzbehörden in dem Rahmen der beabsichtigten Reform der Reichsabgabenordnung geeignet, dem berechtigten Verlangen der Steuerpflichtigen nach einer ausreichenden Sicherung gegen das Steuerrisiko in befriedigender Weise Rechnung zu tragen, wie im einzelnen in dem Ersten Teil der Untersuchung unter der Ziffer IV dargelegt werden soll.

Zum anderen bietet sich den Steuerpflichtigen die Verwendung von Steuerklauseln und Satzungsklauseln an, um sich vor nachteiligen steuerlichen Auswirkungen zu schützen, die sich aus ihren rechtsgeschäftlichen Dispositionen ergeben können. Die gesetzlich bisher nicht geregelten Rechtsinstitute der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln wurden erstmals von M e i l i c k e [1] auf dem Steuerberaterkongreß im Jahre 1954 in dem Zusammenhang mit der Frage der Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen zur Erörterung gestellt. Sie sind in der Folgezeit insbesondere in dem steuerrechtlichen Schrifttum eingehend besprochen worden.
Der Zweck der Festlegung von Satzungsklauseln und der Vereinbarung von Steuerklauseln, die von

---

(1)Meilicke, Vertragsgestaltung und Steuergestaltung, Steuerberater - Jahrbuch 1954/1955, Köln 1955, Seite 187 bis 214 (Seite 191 und 192).

K ü h n [1] Vorbehaltsklauseln genannt werden, ist darin zu sehen, daß die Steuerpflichtigen mit ihrer Hilfe einer höheren steuerlichen Belastung vorbeugen wollen und auszuweichen versuchen als derjenigen, die sie sich vor der Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestandes vorgestellt und ihrer Kalkulation zugrunde gelegt haben. Ihr Bestreben geht also dahin, die Wirksamkeit der von ihnen getroffenen rechtsgeschäftlichen Abreden von deren für sie zunächst ungewissen oder nur unzureichend übersehbaren steuerlichen Auswirkungen abhängig zu machen. Es handelt sich daher bei den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln in erster Linie um die Frage der Gestaltung zivilrechtlicher Verhältnisse als Folge von steuerrechtlichen Tatbeständen, die mit Hilfe von Steuerklauseln oder Satzungsklauseln vollständig oder teilweise ausgeschlossen werden sollen, wie B l e n c k e [2] unter Berufung auf M e i l i c k e [3] zutreffend ausgeführt hat.

Die Aufnahme von Steuerklauseln in Rechtsgeschäfte oder in Satzungen der Kapitalgesellschaften, von der in den letzten Jahren in zunehmendem Maße Gebrauch gemacht wurde, erscheint aber nur sinnvoll, wenn die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln mit steuerlicher Wirkung generell anerkannt werden. Das ist gegenwärtig noch nicht der Fall. Vielmehr sind die Zulässigkeit und die Rechtsfolgen der Steuerklauseln und vor allem der Satzungsklauseln nach wie vor lebhaft umstritten. Die Finanzverwaltung steht der Anerkennung von Steuerklauseln und

---

(1) Kühn, Kommentar zur Abgabenordnung, 9. Auflage, Stuttgart 1968, Anm. 2 zu § 4 StAnpG.
(2) Blencke, a.a.O., Seite 66.
(3) Meilicke, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gestaltung zivilrechtlicher Verhältnisse, Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Köln 1964, Seite 347 bis 369 (Seite 360 und 369).

Satzungsklauseln noch immer ablehnend gegenüber.[1] Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 24. August 1961[2] eine Steuerklausel in einem Einzelfall für zulässig gehalten, ohne dabei allgemeingültige Regeln hinsichtlich der bürgerlich-rechtlichen und der steuerrechtlichen Natur der Steuerklauseln und ihrer Folgen aufzustellen. Insbesondere im Anschluß an diese Entscheidung des Bundesfinanzhofs hat sich zwar der überwiegende Teil der Rechtslehre[3] mit unterschiedlichen Begründungen für eine grundsätzliche Anerkennung der Steuerklauseln ausgesprochen. Das Problem der Zulässigkeit sowie der Rechtswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln kann jedoch von dem dogmatischen Standpunkt aus keineswegs als gelöst und damit als allgemein gesicherte Erkenntnis der Steuerrechtswissenschaft angesehen werden. Insoweit hat sich auch in der Literatur noch keine einheitliche Meinung gebildet und durchgesetzt. Die zivilrechtliche Einordnung und die steuerrechtsdogmatischen Grundlagen der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln müssen deshalb als bisher noch weitgehend ungeklärt bezeichnet werden. Mit der vorliegenden Arbeit soll versucht werden, einen Beitrag zu diesem für die praktische Rechtsanwendung überaus wichtigen Teilgebiet des allgemeinen Steuerrechts zu leisten.

---

(1) siehe hierzu den koordinierten Erlaß der Finanzminister der Bundesländer aus dem Jahre 1965, zum Beispiel den Erlaß des Finanzministeriums von Nordrhein-Westfalen vom 20. August 1965 - S 2520 - 7 VB 4 -, veröffentlicht in Der Betrieb 1965, Seite 1233 = Der Betriebs - Berater 1965, Seite 1059 und 1060 = StEK KörpStG § 6 vGA Nr.18.

(2) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13 = Der Betrieb 1962, Seite 493 = Der Betriebs - Berater 1962, Seite 246.

(3) siehe dazu das in dem Zweiten Teil, Abschnitt A, unter Ziffer I angeführte Schrifttum.

Erster Teil Der Begriff, der Anwendungsbereich, die Arten und die Bedeutung von Steuerklauseln und Satzungsklauseln im Hinblick auf Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen auf dem Gebiete des Steuerrechts

I. Der Begriff und der Anwendungsbereich der Steuerklauseln

1.) Die Definition der Steuerklauseln in dem steuerrechtlichen Schrifttum

Unter einer Steuerklausel wird zumeist die einem nicht bedingungsfeindlichen Rechtsgeschäft(1) hinzugefügte Abrede verstanden, nach der das

---

(1) Zu den Rechtsgeschäften, die nicht unter einer Bedingung vorgenommen werden können, gehören zum Beispiel: die Auflassung (§ 925 Abs. 2 BGB), die Annahme und die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses (§§ 1947 und 2180 Abs. 2 Satz 2 BGB); außerdem vor allem einseitige gestaltende Rechtsgeschäfte, die unmittelbar in fremde Rechtsverhältnisse eingreifen, wie beispielsweise die Aufrechnung (§ 388 Satz 2 BGB), die Rücktritts-, die Anfechtungs- oder die Widerrufserklärung (§§ 349, 143, 109, 168 Satz 3, 178 BGB), die Ausübung eines Vorkaufsrechts (§ 505 Abs. 1 BGB), grundsätzlich auch die Kündigungserklärung. Eine bedingte Kündigung ist jedoch in Ausnahmefällen, namentlich bei der Änderungskündigung, zulässig. Vergl. hierzu v. Staudinger - Coing, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, Allgemeiner Teil, 11. Auflage, Berlin 1957, Anm. 6 bis 9 zu Vorbemerkungen vor § 158 BGB; Kuhn in RGRK zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 1. Teil, 11. Auflage, Berlin 1959, Anm. 11 bis 18 vor § 158 BGB; Knopp in Soergel - Siebert, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, 10. Auflage, Stuttgart - Berlin - Köln - Mainz 1967, Anm. 35 bis 42 zu § 158 BGB; Erman - Hefermehl, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 4. Auflage, Münster 1967, Anm. 6 vor § 158 BGB; Enneccerus - Nipperdey, Lehrbuch zum Allgemeinen Teil des Bürgerlichen Rechts, Band 1, 2. Halbband, 15. Auflage, Tübingen 1960, § 195; Larenz, Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, München 1967, § 31, II; Lehmann - Hübner, Lehrbuch zum Allgemeinen Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 15. Auflage, Berlin 1966, § 35, A,V.

Rechtsgeschäft als aufgelöst oder als nicht abgeschlossen angesehen werden soll, wenn es eine ungünstigere steuerrechtliche Beurteilung durch die Finanzbehörde oder die Finanzgerichte erfährt, als bei der Vereinbarung des Rechtsgeschäfts von den an ihm Beteiligten angenommen und vorausgesetzt wurde.(1) Das mit einer Steuerklausel versehene Rechtsgeschäft soll demzufolge gelten, und zwar mit sofortiger Wirkung, falls die Besteuerung in der vorgestellten und in der Steuerklausel festgelegten oder zumindest zum Ausdruck gebrachten Weise erfolgt. Das Rechtsgeschäft soll aber mit Wirkung von Anfang an keine Gültigkeit haben, wenn eine andere endgültige steuerliche Entscheidung ergeht,

---

(1) siehe hierzu Tipke, Steuerklauseln, in Neue Juristische Wochenschrift 1968, Seite 865 ff. (Seite 866 linke Spalte oben); Tipke - Kruse, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Band II, 2. bis 3. Auflage, Köln 1965/1968, Anm. 5 zu § 4 StAnpG; Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 455 oben); v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1. bis 5. Auflage, Köln 1951/1968, Anm. 3 a zu § 4 StAnpG; Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 10 zu § 225 AO; Herrmann - Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Band I, 12. Auflage, Köln 1950/1968, Anm. 34 d zu § 4 EStG; Institut "Finanzen und Steuern", Brief Nr. 105, Steuerklauseln, Bonn 1968, Seite 1; Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 9, München 1969, Seite 98; Kayser, Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 481 ff. (Seite 485 linke Spalte oben); Klemm, Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Die Steuer - Warte 1966, Seite 166 ff. (Seite 167 linke Spalte oben); Kottke, Abschn. 41 Abs. 3 EStR als Präzedenzfall für die Anerkennung von Steuerklauseln?, Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 446 ff. (Seite 446 linke Spalte oben).

die sich für die Steuerpflichtigen als nachteilig im Vergleich zu ihren Erwartungen erweist.[1] Dem Inhalt nach kann zwischen Steuervergünstigungsklauseln und Steuerschutzklauseln unterschieden werden.[2] In dem ersteren Falle knüpft die Steuerklausel an Steuerbegünstigungen an, welche die Steuerpflichtigen zu erlangen hoffen. Das Rechtsgeschäft soll also nur dann wirksam sein, wenn die angestrebte Steuervergünstigung gewährt wird. In dem Falle der Steuerschutzklausel besteht der Zweck ihrer Vereinbarung darin, steuerliche Fehlmaßnahmen nachträglich zu beseitigen und auf diese Weise eine übermäßige Steuerbelastung zu vermeiden.

Die Begriffsbestimmung der Steuerklauseln in dem oben dargelegten Sinne kann jedoch in der steuerrechtlichen Literatur nicht als einheitlich bezeichnet werden. Sie wird von einigen Autoren erweitert, von anderen wiederum eingeschränkt. So wird einerseits vereinzelt die Ansicht vertreten, Steuerklauseln könnten nicht nur mit Rechtsgeschäften, sondern auch mit tatsächlichen Vorgängen verbunden werden, wie beispielsweise mit

---

(1) so auch Flume, Die Vertragsfreiheit - Möglichkeiten und Grenzen - aus der Sicht der Kautelarjurisprudenz, Festvortrag auf dem 18. Deutschen Notartag in Köln 1969, abgedruckt in dem Sonderheft der Deutschen Notar - Zeitschrift über den 18. Deutschen Notartag, München 1969, Seite 30 ff. (Seite 43 unten). Der Festvortrag von Flume wurde in gekürzter Form auch veröffentlicht unter der Überschrift "Die Steuerklausel und die steuerliche Kautelarjurisprudenz" in Der Betrieb 1970, Seite 77 ff. (Seite 78 rechte Spalte oben).

(2) Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, in Steuer und Recht, Band 18, Herne 1964, Seite 9 ff. (Seite 15).

Entnahmen oder Einlagen.[1] Diese Meinung ist abzulehnen. In dem Vierten Teil der Arbeit unter der Ziffer I soll näher erläutert werden, aus welchen Gründen die steuerlichen Folgen der Vornahme von Realakten nicht von Vorbehalten der Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden können und Steuerklauseln bei tatsächlichen Vorgängen damit ausgeschlossen sind. Andererseits wird die Anwendung der Steuerklauseln teilweise auf deren Aufnahme in Vertragsverhältnisse beschränkt.[2]

---

(1) Henninger, Neuzeitliche Steuerklauseln, Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost, Gruppe 2, Seite 725 ff. (Seite 728 unten und Seite 729 oben); derselbe, Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, Übersicht, 2. Fortsetzungs - Blatt; derselbe in seiner Besprechung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966 - I 310/62 - StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 126, Seite 2; Mutze, Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln, in Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon - Kommentar zum gesamten Steuerrecht in Lose - Blatt - Form, Berlin - Bielefeld - München 1966, Seite 12; - en. -, Steuerklausel für Entnahmegewinne, Der Betrieb 1963, Seite 746; - el. -, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836; ohne Verfasserangabe, Steuerklauseln und Entnahme, Der Betrieb 1967, Seite 1065. Siehe auch Genschmer, Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf steuerliche Tatbestände, zugleich zur Zulässigkeit sog. "Steuerklauseln", Der Betrieb 1963, Seite 1585 ff. (Seite 1585 linke Spalte oben); ferner Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Berlin 1967, Seite 70 bis 72 (TZ. 151 bis 156).

(2) Ehlers, Rückstellungen als bilanzierte Steuerklauseln, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 1426 ff. (Seite 1426 linke Spalte oben); Weissenborn, Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 ff. (Seite 504); Theiss, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 ff. (Seite 49 linke Spalte unten); Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftssteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff. (Seite 209).

Dieser Auffassung kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Zwar stellen die vertraglichen Rechtsbeziehungen der Steuerpflichtigen, namentlich die schuldrechtlichen Verträge, das bei weitem überwiegende Anwendungsgebiet der Steuerklauseln dar. Es ist jedoch auch denkbar und rechtlich möglich, daß Steuerklauseln einem einseitigen Rechtsgeschäft als Nebenbestimmung und somit als Bestandteil des betreffenden Rechtsgeschäfts hinzugefügt werden,(1) sofern das einseitige Rechtsgeschäft der Aufnahme einer Bedingung nicht entgegensteht.(2)

Nach einer im Vordringen befindlichen Meinung in der Rechtslehre (3) soll darüber hinaus nicht auf die verbindliche, rechtskräftige steuerrechtliche Beurteilung der mit einer Steuerklausel versehenen Rechtsgeschäfts durch die Finanzämter oder die Steuergerichte abgestellt werden, sondern für maßgebend wird in erster Linie die objektive steuerliche Rechtslage in dem Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts erachtet. Zu dieser Ansicht, der grundsätzlich zugestimmt wird, soll in dem Zweiten Teil der Untersuchung, Abschnitt B, unter der Ziffer I, 2 ausführlich Stellung genommen werden.

---

(1) im Ergebnis ebenso Mutze, a.a.O., Seite 12.

(2) siehe zu dieser Frage die Fußnote (1) auf Seite 7 der Arbeit.

(3) Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 865 ff. (Seite 867); Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG; Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 456 oben); Beker, a.a.O., Seite 101 bis 106; Beckmann, Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betriebs - Berater 1967, Seite 532 ff. (Seite 533 rechte Spalte unten und Seite 534 linke Spalte); Kayser, a.a.O., Seite 486 linke Spalte oben; Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 69.

Übereinstimmung besteht dagegen im wesentlichen insoweit, als sich eine Steuerklausel nicht nur auf die Gültigkeit eines Rechtsgeschäfts im ganzen, sondern auch lediglich auf einen bestimmten Teil einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung erstrecken kann, wie zum Beispiel auf die Höhe der Gegenleistung.(1)

In Anlehnung an T i p k e (2) ist daher nach der hier vertretenen Auffassung unter einer Steuerklausel eine dem Rechtsgeschäft beigefügte Bestimmung zu verstehen, auf Grund derer das Rechtsgeschäft vollständig oder teilweise als aufgehoben angesehen werden oder als nicht abgeschlossen und somit von vornherein als unwirksam gelten soll, wenn die steuerlichen Folgen, die sich aus dem Rechtsgeschäft ergeben, ungünstiger sind als die Steuerpflichtigen bei der Vornahme des Rechtsgeschäfts angenommen haben. In dieser Begriffsbestimmung der Steuerklauseln sind als Ausnahme die aufschiebend bedingten Steuerklauseln nicht einbezogen, denen insofern eine Besonderheit zukommt, als die Wirkungen des von einer aufschiebend bedingten Steuerklausel abhängigen Rechtsgeschäfts erst eintreten und demzufolge der steuerrechtliche Tatbestand erst dann erfüllt wird, wenn feststeht, daß die

---

(1) Heuer, Auflösend bedingte Steuerschulden aus verdeckten Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 649 ff. (Seite 650 rechte Spalte Mitte); Herrmann - Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, Band I, 12. Auflage, Köln 1950/1968, Anm. 34 d zu § 4 EStG; Weissenborn, a.a.O., Seite 504; Ehlers, a.a.O., Seite 1426; Henninger in seiner Besprechung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966 - I 310/62 - StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 126, Seite 2; - el. - Verschiedene Arten von Steuerklauseln, Der Betrieb 1966, Seite 1335.

(2) Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, Stellungnahme zum Reformentwurf, 1. Teil (II): Rechtsgeschäfte, Steuerklauseln, Zurechnung, Ermessensausübung, Finanz - Rundschau 1970, Seite 260 ff. (Seite 261 rechte Spalte).

zur Bedingung erhobene bestimmte steuerliche Behandlung des Rechtsgeschäfts den Vorstellungen der an dem Rechtsgeschäft Beteiligten entspricht.(1)

2.) Die Anwendungsfälle der Steuerklauseln

Die Anwendungsmöglichkeiten der Steuerklauseln sind in der Praxis außerordentlich zahlreich und vielgestaltig. Das Wesen und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuerklauseln sollen an dieser Stelle nur an Hand weniger Beispiele näher erläutert werden, die in ihrer Mehrzahl am häufigsten vorkommende Fälle betreffen und deshalb den typischen und hauptsächlichen Anwendungsbereich der Steuerklauseln bilden. Dabei wird zwischen den Steuerklauseln bei Rechtsgeschäften, die einen einmaligen Leistungsaustausch zum Inhalt haben, und den Steuerklauseln in dem Zusammenhang mit Dauerschuldverhältnissen unterschieden. Auf die Frage, ob und inwieweit Steuerklauseln bei sämtlichen Steuerarten und bei allen Einkunftsarten für zulässig erachtet werden können, soll in zwei besonderen Abschnitten in dem Vierten Teil der Arbeit unter den Ziffern II und III eingegangen werden.

a) Steuerklauseln bei Rechtsgeschäften, die sich auf einen einmaligen Leistungsaustausch beziehen

Eine wichtige Gruppe von Fällen dieser Art stellen die Veräußerung eines gesamten Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs, der Verkauf des Anteils

---

(1) Nähere Einzelheiten zu den aufschiebend bedingten Steuerklauseln sind in dem Ersten Teil unter der Ziffer V und in dem Zweiten Teil, Abschnitt C, unter der Ziffer II dargestellt.

eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs im steuerrechtlichen Sinne anzusehen ist, sowie die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei einer wesentlichen Beteiligung dar. In solchen Fällen ist es für die Frage, ob eine derartige Veräußerung von dem Standpunkt des Verkäufers aus wirtschaftlich als zweckmäßig oder nicht mehr als vertretbar bezeichnet werden kann, oftmals von entscheidender Bedeutung, daß die Voraussetzungen der hier einschlägigen Vorschriften der §§ 16 beziehungsweise 17 EStG von der Finanzverwaltung oder durch die Finanzgerichte bejaht werden und daher der Veräußerungsgewinn nicht als ein Teil des laufenden Gewinns, sondern nach dem ermäßigten Steuertarif des § 34 EStG zu versteuern ist. Um die insofern bestehende Ungewißheit und das zumeist beträchtliche Steuerrisiko auszuschließen, wird in solche Veräußerungsverträge, beispielsweise bei einer Teilbetriebsveräußerung, in der Regel folgende Steuerklausel aufgenommen:(1)

Der Verkauf erfolgt unter der Bedingung, daß eine Teilbetriebsveräußerung in dem Sinne des § 16 Abs. 1 Ziffer 1 EStG und somit ein nach § 34 EStG begünstigter Steuersatz von der Finanzbehörde anerkannt wird. Die Veräußerung ist ungültig, wenn der hieraus erzielte Gewinn nicht dem ermäßigten Steuertarif des § 34 EStG unterliegen sollte.

---

(1) vergl. hierzu Henninger, Weitere Fragen zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II B 2, Einzelfragen, 1. Fortsetzungs - Blatt; Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Seite 36 (TZ. 54), Seite 40 (TZ. 61) und Seite 66 (TZ. 136); - el. -, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836.

M i t t e l b a c h empfiehlt, zusätzlich zu vereinbaren, welche Rechtsfolgen zwischen den Parteien gelten sollen, wenn der Veräußerungsvertrag auf Grund der Steuerklausel nichtig ist.(1) Er schägt vor, in diesem Falle einen Mietvertrag zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber von dem Zeitpunkt der Übertragung der Wirtschaftsgüter bestehen zu lassen und nähere Regelungen über die Höhe und die Zahlungsweise des Mietzinses, hinsichtlich des Kündigungsrechts sowie über die Erstattung von Aufwendungen zu treffen.

Eine Teilbetriebsveräußerung lag auch dem bereits erwähnten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961(2) zugrunde. Die Parteien hatten einen Kaufvertrag über eines der beiden dem Veräußerer gehörenden Motorschiffe abgeschlossen und dabei ergänzend den Vorbehalt vereinbart, daß der Kaufvertrag rückwirkend seine Wirksamkeit verlieren sollte, wenn das Finanzamt nicht einen nach § 16 EStG in Verbindung mit § 34 EStG steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn annehmen würde. Der Bundesfinanzhof hat diese Steuerklausel in seiner Entscheidung für zulässig erklärt und das Veräußerungsgeschäft demgemäß mit rückwirkender Kraft für hinfällig gehalten.

Eine andere Gruppe von Anwendungsmöglichkeiten der Steuerklauseln umfaßt diejenigen Fälle, bei denen die völlige Aufhebung des Rechtsgeschäfts und die Rückgängigmachung der eingetretenen Rechtsänderungen nicht dem Willen der Beteiligten entsprechen. Ihr Interesse ist vielmehr darauf gerichtet, die Folgen des Rechtsgeschäfts in jedem Falle

---

(1) Mittelbach, a.a.O., Seite 66 und 67 (TZ. 136 bis 140).
(2) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13 = Der Betrieb 1962, Seite 493 = Der Betriebs - Berater 1962, Seite 246.

herbeizuführen. Ihr Bestreben geht also dahin, das Rechtsgeschäft in einer Form abzuschließen, die auch mit steuerlicher Wirkung anerkannt wird. In solchen Fällen nehmen die Beteiligten häufig eine Bedingung als Steuerklausel in das Rechtsgeschäft auf, nach der die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts bei einer Beanstandung durch die Finanzbehörde grundsätzlich nicht berührt, der Inhalt des Rechtsgeschäfts jedoch den steuerrechtlichen Erfordernissen angepaßt wird. Das mag folgendes Beispiel erläutern:

Ein Einzelunternehmer verkauft an einen seiner leitenden Angestellten einen betrieblich genutzten Personenkraftwagen mit einem Buchwert in Höhe von 4.000,- DM zu einem Kaufpreis von 3.000,- DM. In dem Kaufvertrag wird die Abrede getroffen, daß der Angestellte bei einer Beanstandung des Veräußerungspreises durch das Finanzamt den Betrag zu entrichten hat, den die Steuerverwaltung als angemessen anerkennt.

In dem vorgenannten Beispiel hat der Angestellte über den vereinbarten Kaufpreis hinaus noch weitere 1.800,- DM zu zahlen, wenn die Finanzbehörde rechtskräftig feststellt, daß der Veräußerungspreis für das Kraftfahrzeug in Höhe von 3.000,- DM zu niedrig angesetzt war und dessen Teilwert zur Zeit der Veräußerung 4.800,- DM betrug. In dem Falle der Beanstandung der von dem Angestellten zu erbringenden Gegenleistung wird dementsprechend lediglich der Kaufpreis in einem angemessenen Verhältnis erhöht, während die Steuerklausel auf die übrigen Bestimmungen des Vertrages keinen Einfluß ausübt.

Eine derartige Vereinbarung erscheint den Vertragsschließenden unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten oftmals als zu ungewiß. Insbesondere der Käufer

wird nicht das Risiko eingehen wollen, einen Betrag als Kaufpreis entrichten zu müssen, der durch die Finanzverwaltung einseitig festgesetzt wird und nicht mit seinen Vorstellungen übereinstimmt, sondern unter Umständen die Preisobergrenze erheblich überschreitet, die er zu zahlen bereit und in der Lage ist. In diesem Falle ist es sinnvoll, dem Vertrag eine Steuerklausel hinzuzufügen, die entweder anpassende oder aufhebende Rechtsfolgen auslöst.(1) In dem vorstehend angeführten Beispiel kann die Steuerklausel demnach in der Form gewählt werden, daß der Angestellte bei einer Beanstandung der Höhe des Kaufpreises den von dem Finanzamt als Teilwert angenommenen Betrag zu entrichten hat, daß jedoch der Kaufvertrag von Anfang an nicht wirksam sein soll, wenn dieser Betrag zu mehr als dreißig Prozent von dem vereinbarten Veräußerungspreis abweicht.

M i t t e l b a c h erwähnt einen weiteren Anwendungsfall für Steuerklauseln, der bei dem Verkauf von geringwertigen und kurzlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in dem Interesse des Vertragspartners in Betracht kommt.(2) Hier kann die Veräußerung der betreffenden Gegenstände des Betriebsvermögens mittels einer Steuerklausel davon abhängig gemacht werden, daß dem Käufer zugestanden wird, die Bewertungsfreiheit gemäß § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch zu nehmen und demzufolge die Anschaffungskosten in dem Jahre des Erwerbs in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen. Lehnt die Finanzbehörde die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG aus irgendeinem Grunde ab, so ist der Kaufvertrag von vornherein als ungültig anzusehen. Für diesen Fall können die

---

(1) so auch Mittelbach, a.a.O., Seite 41 (TZ. 63).
(2) Mittelbach, a.a.O., Seite 60 (TZ. 113).

Parteien außerdem schon von Anfang an einen Mietvertrag hinsichtlich sämtlicher gelieferten Wirtschaftsgüter vereinbaren.

Schließlich bilden Steuerklauseln zur Vermeidung von Spekulationsgewinnen einen nicht seltenen Anwendungsbereich der Steuerklauseln. Hier dienen die Steuerklauseln dem Zweck, die Gefahr abzuwenden, daß der Gewinn aus einem Veräußerungsgeschäft steuerlich als Spekulationsgewinn erfaßt wird (§§ 22 Ziffer 2, 23 EStG). Die Aufnahme von Steuerklauseln in Kaufverträge ist in diesen Fällen vor allem dann von Bedeutung, wenn unter den Beteiligten Unklarheit besteht, ob die in § 23 Abs. 1 Ziffer 1 EStG genannten Fristen zwischen der Anschaffung und der Wiederveräußerung der jeweils in Frage stehenden Wirtschaftsgüter für die Annahme eines Spekulationsgeschäfts erfüllt sind. So kann beispielsweise ungewiß sein, ob es hinsichtlich des Erwerbs eines Grundstücks auf den Zeitpunkt des Abschlusses des gerichtlichen oder notariellen Verpflichtungsgeschäfts ankommt, der vor drei Jahren erfolgt sein mag, oder ob die Übereignung des betreffenden Grundstücks durch Auflassung und Eintragung in dem Grundbuch maßgebend ist, die etwa erst vor einem Jahr vollzogen wurde. Da es sich bei besonders vorteilhaften Verkaufsgelegenheiten oft als notwendig erweist, den Veräußerungsvertrag umgehend abzuschließen, um den Vertragspartner zu binden, ist es in solchen Fällen zweckmäßig, daß der Kaufvertrag eine Steuerklausel enthält, nach welcher der Vertrag hinfällig sein soll, wenn der Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts steuerlich als Spekulationsgewinn behandelt wird.(1)

---

(1) siehe hierzu auch Mittelbach, a.a.O., Seite 74 (TZ. 163); - el. -, Zum Anwendungsbereich von Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1166 ff. (Seite 1167 linke Spalte oben).

Für diesen Fall kann gleichzeitig ein Mietverhältnis vereinbart werden, das sich auf den Zeitraum der Nutzung des in Betracht kommenden Wirtschaftsguts durch den Käufer erstreckt.

b) Steuerklauseln bei Dauerschuldverhältnissen

Dauerschuldverhältnisse sind dadurch gekennzeichnet, daß in dem Rahmen eines einheitlichen Vertrages zeitabschnittsweise Leistungen geschuldet und erbracht werden, denen eine gewisse Selbständigkeit beizulegen ist. Der Gesamtumfang der beiderseitigen Leistungen ergibt sich dabei aus der Laufzeit des Vertrages, der entweder befristet oder auf eine unbestimmte Zeitdauer abgeschlossen werden kann. In der Regel werden von den Parteien nur die während eines Zeitabschnitts zu erfüllenden Leistungen vereinbart, nicht dagegen ihr Gesamtumfang. Typische Dauerschuldverhältnisse sind zum Beispiel Dienstverträge, Arbeitsverträge, Mietverträge, Pachtverträge, Lizenzverträge,[1] Gesellschaftsver-

(1) Die Rechtsnatur des Lizenzvertrages ist streitig. Das Reichsgericht hatte bei der entgeltlichen Gewährung von Lizenzen an Patenten, Gebrauchsmustern oder an Herstellungsverfahren, die eines gewerblichen Schutzrechts nicht fähig sind, ursprünglich einen Pachtvertrag angenommen (RGZ Band 115, Seite 17 ff., Urteil vom 16. März 1924 - VI 272/26 - ; RGZ Band 116, Seite 78 ff. (82), Urteil vom 4. Februar 1927 - VI 236/26 - ; RGZ Band 122, Seite 70 ff., Urteil vom 28. September 1928 - III 523/27 -). Meistens liegt aber bei der Lizenzgewährung ein Rechtsverhältnis eigener Art vor, bei dem sich mehrere verschiedene Vertragstypen je nach dem besonderen wirtschaftlichen Inhalt des Lizenzvertrages vereinigen, wie beispielsweise ein Pachtvertrag mit Elementen eines Gesellschaftsverhältnisses oder eines Dienstvertrages (RGZ Band 137, Seite 358, Urteil vom 18. Oktober 1932 - VII 132/32 -; RGZ Band 142, Seite 212 ff., Urteil vom 11. November 1933 - I 130/33 -; BGHZ Band 2, Seite 331 ff. (335), Urteil vom 15. Juni 1951 - I ZR 121/50 - ; siehe hierzu auch Erman - Schopp, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 4. Auflage, Münster 1967, Anm. 5 vor § 581).

träge, verzinsliche Darlehensverträge und Ergebnisabführungsvereinbarungen bei Organschaftsverhältnissen.

Steuerklauseln sind in der Praxis insbesondere in Verbindung mit Arbeitsverträgen häufig anzutreffen. Dabei kann zwischen den Steuerklauseln, die sich nur auf bestimmte Einzelfälle beziehen, wie beispielsweise auf die Höhe des Arbeitsentgelts, und denjenigen Steuerklauseln unterschieden werden, die für eine Mehrzahl von Fällen oder Vorgängen Gültigkeit haben sollen, wie etwa für sämtliche Zahlungsansprüche des Arbeitnehmers, die sich aus dem Arbeitsverhältnis ergeben. Die erstere Fallgruppe wird in dem steuerrechtlichen Schrifttum als individuelle oder spezielle Steuerklauseln bezeichnet, während die letztere Fallgruppe, die alle auf die Leistung einer Geldsumme gerichteten Forderungen gegen den Arbeitgeber auf Grund des Arbeitsvertrages erfaßt, universelle Steuerklauseln oder auch steuerliche Generalklauseln genannt wird.(1) Das mögen die nachstehenden Beispiele verdeutlichen.

Ein Bauunternehmer beschäftigt seinen Sohn als Prokuristen und Bauleiter für ein Monatsgehalt von 3.000,- DM. In dem Anstellungsvertrag ist außerdem vorgesehen, sein Sohn solle eine zusätzliche Umsatztantieme von einem Prozent unter der Bedingung erhalten, daß die Tantieme als Arbeitslohn und damit steuerlich als Betriebsausgabe anerkannt wird. Für den Fall einer ablehnenden Entscheidung seitens des Finanzamts soll die Vereinbarung über die Umsatztantieme von Anfang an unwirksam und der Sohn zur Rückerstattung der Zusatzvergütung verpflichtet sein. In diesem

---

(1) Mittelbach, a.a.O., Seite 36 bis 38 (TZ. 54 und 55), ferner Seite 80 und 81 (TZ. 184 und 185); Kottke, a.a.O., Seite 446 rechte Spalte unten; Mutze, a.a.O., Seite 6.

Beispiel handelt es sich um eine individuelle Steuerklausel, weil nur an eine einzelne bestimmte Rechtsfolge angeknüpft wird.

Ferner finden sich Steuerklauseln oftmals in Anstellungsverträgen zwischen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihrem Geschäftsführer, der zugleich Gesellschafter der betreffenden Kapitalgesellschaft ist. Derartige Steuerklauseln haben etwa den folgenden Wortlaut:

Dem Gesellschafter - Geschäftsführer steht eine Tätigkeitsvergütung in Höhe von 84.000,- DM pro Jahr zu. Diese Vereinbarung soll von vornherein ungültig sein, wenn und soweit die Finanzverwaltung einen Teil der Vergütung steuerlich nicht als Betriebsausgabe beurteilt. In diesem Falle ist der Gesellschafter - Geschäftsführer zur Rückzahlung des nicht anerkannten Teils der Arbeitsvergütung verpflichtet. Solche Steuerklauseln, die ebenfalls individueller oder spezieller Natur in dem oben dargelegten Sinne sind, dienen überwiegend der Vermeidung der Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen.(1)

Der Fall einer universellen oder generellen Steuerklausel liegt dagegen bei dem folgenden Beispiel vor:

In einem Arbeitsvertrag zwischen einem Einzelkaufmann und dessen leitendem Angestellten wird die Gewährung eines festen Gehalts, einer gewinnabhängigen Tantieme, einer Weihnachtsgratifikation in der Form eines dreizehnten Monatsgehalts sowie einer Pensionszusage vereinbart. Der Angestellte erhält darüber hinaus einen Wagen für Geschäftsfahrten zur Verfügung gestellt sowie Reisespesen

---

(1) zu dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttungen siehe die Erläuterungen in dem Dritten Teil unter der Ziffer I.

und Aufwendungen für die Bewirtung von Kunden in der nachgewiesenen Höhe ersetzt. In den Arbeitsvertrag ist weiterhin der Vorbehalt aufgenommen, daß sämtliche Leistungen dem Angestellten lediglich insofern zugewendet sein sollen, als sie von dem steuerlichen Standpunkt aus als angemessen angesehen und demgemäß als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht werden können. Soweit Zahlungen auf Grund des Arbeitsverhältnisses in dem Rahmen der Gewinnermittlung bei dem Kaufmann nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, hat der Angestellte diese Beträge zurückzuerstatten.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, daß derartige Steuerklauseln in einer generellen oder universellen Fassung nicht mit den Satzungsklauseln verwechselt werden dürfen. Zwar handelt es sich bei den Satzungsklauseln ebenfalls um universelle beziehungsweise generelle Steuerklauseln.(1) Im Unterschied zu den oben dargestellten Steuerklauseln genereller oder universeller Art, die sich jeweils nur auf eine einzelvertragliche Regelung beziehen, sollen Satzungsklauseln demgegenüber nach ihrer inhaltlichen Gestaltung in der Regel alle rechtsgeschäftlichen Vorgänge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie den Gesellschaftern nahestehende Personen oder Gesellschaften erfassen. Der Vorzug der Satzungsklauseln besteht gerade darin, daß durch sie die Aufnahme von Steuerklauseln in eine Vielzahl von Einzelverträgen aus Vereinfachungsgründen erübrigt wird.

Ein häufiges Anwendungsgebiet der Steuerklauseln bilden weiterhin Mietverträge und Pachtverhältnisse, namentlich zwischen nahen Angehörigen oder

---

(1) siehe hierzu die Ausführungen unter der Ziffer III des Ersten Teils der Arbeit.

in dem Verhältnis zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Hier soll zumeist mit Hilfe einer Steuerklausel eine Anpassung der beanstandeten Höhe des Mietzinses oder des Pachtentgelts auf einen angemessenen Betrag erreicht werden. Die Beteiligten behalten sich demzufolge vor, die diesbezüglichen Vertragsbestimmungen rückwirkend aufzuheben und abzuändern, sofern sich die Finanzbehörde mit der Höhe des vereinbarten Mietentgelts oder Pachtzinses nicht einverstanden erklären sollte. In diesen Fällen ist manchmal ebenso wie bei Arbeitsverträgen in der Steuerklausel nur vorgesehen, daß ein von dem Finanzamt festzusetzender Betrag als angemessenes Entgelt maßgebend sein soll. Enthält eine Steuerklausel lediglich eine solche Abrede, so besteht die Gefahr, daß die Steuerklausel ihrem Inhalt entsprechend einseitig zu dem Nachteil der Vertragsparteien angewendet werden kann, weil der von der Finanzverwaltung als angemessen bezeichnete Betrag nach dem Wortlaut der Steuerklausel dem Vertrag zugrunde gelegt werden soll, ohne daß die Beteiligten hiergegen Einwendungen erheben können. Zur Verhinderung dieser einseitigen Festsetzung der Höhe des Mietzinses oder des Pachtentgelts ist deshalb vorgeschlagen worden,(1) die Steuerklausel in derartigen Fällen dahin abzufassen, daß ein mit dem Finanzamt als angemessen auszuhandelnder Betrag an die Stelle des zunächst von den Parteien vereinbarten Entgelts treten solle. Bei einer solchen Formulierung der Steuerklausel könne nicht einseitig ein bestimmter Betrag von der Finanzbehörde für angemessen erklärt werden. Außerdem

---

(1) Henninger, Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, Übersicht, 2. Fortsetzungs - Blatt; - el. -, Zum Inhalt der Steuerklauseln, Der Betrieb 1964, Seite 1392.

bestehe in dem Falle der Nichteinigung mit dem Finanzamt die Möglichkeit, die Frage der Angemessenheit des Mietzinses oder des Pachtentgelts in einem Rechtsmittelverfahren nachprüfen zu lassen. Gegen diese Ansicht ist einzuwenden, daß Vereinbarungen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung über die Besteuerungsgrundlagen infolge der hoheitlichen Natur des Steuerrechts grundsätzlich ausgeschlossen und auf wenige Ausnahmefälle begrenzt sind, wie unter der Ziffer VI, 3 des Ersten Teils der Arbeit im einzelnen ausgeführt werden soll.

Steuerklauseln in dem Zusammenhang mit Mietverträgen oder Pachtverhältnissen brauchen sich aber nicht auf Vereinbarungen hinsichtlich der Höhe des Entgelts zu beschränken. So kann beispielsweise in dem Rahmen der langfristigen Verpachtung eines Gewerbebetriebs eine ergänzende Abrede über eine zu einem späteren Zeitpunkt möglicherweise erfolgende Betriebsaufgabeerklärung zugunsten des Pächters getroffen werden. Hierbei kann die Betriebsaufgabeerklärung mittels einer Steuerklausel davon abhängig gemacht werden, daß die Finanzverwaltung keinen höheren Betriebsaufgabegewinn als den vereinbarten annimmt und einen originären Geschäftswert nicht erfassen wird.(1) Sofern die Finanzbehörde in dem gegenteiligen Sinne verfährt, soll die Betriebsaufgabeerklärung als nicht abgegeben gelten.

Den Fall einer Steuerklausel in Verbindung mit einem Lizenzvertrag behandelt das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. März 1963.(2) Dieser Entscheidung lag der folgende Sachverhalt zugrunde:

---

(1) - el.-, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836.
(2) Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13. März 1963 - V 74/62 E - EFG 1963, Seite 454,Nr.609.

Der Gesellschafter einer GmbH, die Maschinen herstellte, überließ der Gesellschaft durch Vertrag die alleinige Verwertung eines von ihm entwickelten Patents gegen eine prozentuale Beteiligung an dem erzielten Umsatz. In dem Lizenzvertrag wurde zusätzlich bestimmt, daß der Gesellschafter zur Rückerstattung der Lizenzgebühr an die Gesellschaft insoweit verpflichtet war, als die Lizenzzahlungen steuerrechtlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Das Finanzamt beanstandete anläßlich einer Betriebsprüfung die Höhe der Lizenzbezüge des Gesellschafters, ließ einen Teil derselben nicht als Betriebsausgaben bei der GmbH gelten, sondern erblickte in ihm eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat der Steuerklausel in dem vorliegenden Falle seine Anerkennung versagt. Zu diesem Urteil, dem weder in seinem Ergebnis noch in seiner Begründung zugestimmt werden kann und das auch in der Rechtslehre fast einhellig auf Ablehnung gestoßen ist,(1) soll an späterer Stelle noch ausführlich Stellung genommen werden.(2)

Eine letzte Fallgruppe, nämlich Steuerklauseln bei Organschaften mit Ergebnisabführungsverträgen, soll den Überblick über die verschiedenen in der

---

(1) Meilicke, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gestaltung zivilrechtlicher Verhältnisse, Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Köln 1964, Seite 347 ff. (Seite 366); Institut "Finanzen und Steuern", Brief Nr. 105, Steuerklauseln, Bonn 1968, Seite 9, Fußnote 3); Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, Steuer und Recht, Band 18, Herne 1964, Seite 15 unten; Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschafts-Praxis, Blatt 1; derselbe, Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 570 ff. (Seite 571 rechte Spalte); - en.- Zur Anerkennung einer positiven Steuerklausel, Der Betrieb 1963, Seite 1446.

(2) siehe hierzu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt A, Ziff.III der Untersuchung (Seite 183 ff.).

Praxis hauptsächlich vorkommenden Anwendungsmöglichkeiten der Steuerkalsueln abrunden, ohne daß damit der Anspruch auf Vollständigkeit erhoben werden kann. Steuerklauseln in dem Rahmen von Ergebnisabführungsvereinbarungen bei Organschaftsverhältnissen dienen der Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen. Solche Steuerklauseln lauten beispielsweise wie folgt:(1)

Soweit die Leistungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft nicht als Betriebsausgaben, sondern als verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Tochtergesellschaft angesehen werden, sind sie von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft zurückzugewähren.

In der steuerrechtlichen Literatur ist die Frage erörtert worden, ob Steuerklauseln der Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen grundsätzlich entgegenstehen.(2) Diese Frage wird mit Recht verneint. Hält man Steuerklauseln mit der Auffassung der Finanzverwaltung, einem Teil des Schrifttums und dem vorgenannten Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf steuerlich für unbeachtlich, dann sind die Steuerklauseln als nicht vorhanden zu betrachten und deshalb für die Gültigkeit der Ergebnisabführungsvereinbarung ohne Bedeutung und unschädlich. Sind Steuerklauseln dagegen steuerlich wirksam, so hat dies zur Folge, daß die um verdeckte

---

(1) Meilicke, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Seite 364.

(2) Henninger, Weitere Fragen zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II B 2, Einzelfragen, 2. Fortsetzungs - Blatt; - el.-, Satzungsklauseln und Anerkennung von Ergebnisabführungsvereinbarungen, Der Betrieb 1965, Seite 1460; - en.-, Verunglückter Ergebnisabführungsvertrag, Steuerklausel, Der Betrieb 1970, Seite 325 ff. (Seite 326).

Gewinnausschüttungen nicht geschmälerten Gewinne in vollem Umfang von der Organgesellschaft an die Obergesellschaft abgeführt werden und daher der mit der Ergebnisabführungsvereinbarung angestrebte Zweck erreicht wird. In diesem Falle können Steuerklauseln der Anerkennung von Ergebnisabführungsvereinbarungen demgemäß ebenfalls nicht hinderlich sein.

Für den Fall, daß unter den Beteiligten Zweifel bestehen, ob der Organschaftsvertrag mit steuerlicher Wirkung anerkannt wird, erwähnt J u r k a t[1] eine weitere Anwendungsmöglichkeit der Steuerklauseln, um die Tarifbegünstigung des § 19 Abs. 3 Satz 1 KöprStG für berücksichtigungsfähe Gewinnausschüttungen zu sichern. Danach soll die Wirksamkeit der Ergebnisabführungsvereinbarung von der Bedingung der steuerrechtlichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses durch die Hinzufügung einer diesbezüglichen Steuerklausel abhängig gemacht werden. Das ist deshalb besonders bedeutsam, weil nach der Ansicht der Finanzverwaltung[2] in dem Falle einer späteren Nichtanerkennung der Organschaft die auf Grund des vereinbarten Ergebnisabführungsvertrages tatsächlich abgeführten Gewinne bei der Organgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln und dementsprechend dem vollen Körperschaftssteuer-

---

(1) Jurkat, Besteuerung der Gewinnabführung bei verunglückter Organschaft, Der Betriebs - Berater 1964, Seite 919 ff. (Seite 921 rechte Spalte).

(2) Erlaß des Finanzministers von Nordrhein - Westfalen vom 27. Februar 1967 - S 2755 - 3 - V B 4 -, veröffentlicht in Der Betrieb 1967, Seite 317. Dieser Erlaß ist im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und den Finanzministern beziehungsweise den Finanzsenatoren der anderen Länder des Bundesgebiets ergangen.

satz zu unterwerfen sind. Sofern der Ergebnisabführungsvertrag mittels einer Steuerklausel unter dem Vorbehalt der steuerlichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses abgeschlossen wurde, kann bei einer späteren Nichtanerkennung der Organschaft die Anwendung des ermäßigten Ausschüttungssteuersatzes dadurch herbeigeführt werden, daß die Organschaft den ihr auf Grund der Steuerklausel zustehenden Anspruch auf Rückzahlung der abgeführten Gewinne aktiviert und den sich hieraus ergebenden Bilanzgewinn durch einen nachträglichen, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß tarifbegünstigt an die Obergesellschaft ausschüttet.(1)

---

(1) so auch Jurkat, a.a.O., Seite 921 rechte Spalte; Henninger, Weitere Fragen zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II B 2, Einzelfragen, 2. Fortsetzungs - Blatt; - en.-, Verunglückter Ergebnisabführungsvertrag, Steuerklausel, Der Betrieb 1970, Seite 325 ff. (Seite 326).

II. Die Abgrenzung der Steuerklauseln von den Steuerübernahmeklauseln

Die sogenannten Steuerübernahmeklauseln, die auch als Steuerverlagerungsklauseln bezeichnet werden,[1] fallen nicht unter den Begriff der Steuerklauseln in dem oben dargelegten Sinne. Sie sind daher von den Steuerklauseln begrifflich zu trennen.

Unter einer Steuerübernahmeklausel ist die in ein zweiseitiges Rechtsgeschäft aufgenommene Abrede zu verstehen, nach der die eine der beiden Parteien sich der anderen gegenüber verpflichtet, die sich aus dem Vollzug des Vertrages ergebende Steuerbelastung zu übernehmen. Aus dieser Begriffsbestimmung wird bereits der Unterschied zwischen den Steuerklauseln und den Steuerübernahmeklauseln deutlich. Mit Hilfe von Steuerklauseln wird in der Regel versucht, durch zivilrechtliche Bedingungsvorbehalte und die Rückgängigmachung der eingetretenen Rechtsänderungen Einfluß auf die Besteuerungsgrundlagen und damit auf den Bestand der durch die Erfüllung der Rechtsgeschäfte ausgelösten Steuerfolgen zu nehmen, um steuerliche Fehlmaßnahmen nachträglich zu beseitigen und einer nicht vorausgesehenen, übermäßigen Steuerbelastung auszuweichen. Durch die Vereinbarung einer Steuerübernahmeklausel wird demgegenüber auf den Steueranspruch nicht eingewirkt, sondern unter den an dem Rechtsgeschäft Beteiligten lediglich klargestellt, wer von ihnen im Verhältnis zueinander die Steuerbelastung in dem wirtschaftlichen Ergebnis endgültig tragen soll. Da außerdem die in den

---

(1) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 9, München 1969, Seite 99;
Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 455).

Einzelsteuergesetzen enthaltenen Anordnungen über die Person des Steuerschuldners und hinsichtlich der persönlichen Haftung für die Steuerschuld[1] von einer derartigen privatrechtlichen Vereinbarung unberührt bleiben, eine Änderung der steuerrechtlichen Lage also nicht herbeigeführt wird, bestehen gegen die Zulässigkeit von Steuerübernahmeklauseln unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten im Gegensatz zu den Steuerklauseln keine Bedenken.

Steuerübernahmeklauseln sind in der Praxis vor allem in Verbindung mit Veräußerungsgeschäften häufig anzutreffen. Sie bezwecken, den Verkäufer von den mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehenden steuerlichen Lasten vertraglich freizustellen und das insoweit vorhandene Steuerrisiko einseitig dem Käufer aufzuerlegen. Dabei wird oftmals die voraussichtliche Höhe der Steuerbelastung in dem Rahmen der Ermittlung des Veräußerungspreises berücksichtigt, so daß die übernommene Steuerlast einen Teil der Gegenleistung des Erwerbers bildet. Steuerübernahmeklauseln werden ferner nicht selten bei der Abtretung von Gesellschaftsanteilen vereinbart. Sie weisen etwa den folgenden Wortlaut auf:[2]

"Der Käufer trägt den Einfuhrzoll und die Umsatzausgleichsteuer für die gelieferten Waren";

---

(1) vergl. hierzu auch § 97 Abs. 1 und Abs. 2 AO.

(2) Meilicke, Die Steuerübernahmeklausel, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 1307 ff. (Seite 1307 linke Spalte);
Weissenborn, Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 ff. (Seite 505);
Beker, a.a.O., Seite 99.

"die Grunderwerbsteuer zahlt der Käufer";
"die Veräußerungseinkommensteuer auf die verkauften Geschäftsanteile trägt der Käufer"; oder
"der Schenker zahlt die Schenkungsteuer".

Ein bevorzugtes Anwendungsgebiet der Steuerübernahmeklauseln stellte der Bereich des Lastenausgleichsrechts dar. Hier wurden zwischen den Parteien von Grundstückskaufverträgen, teilweise schon vor der Währungsumstellung am 21. Juni 1948, zumeist aber nach dem Inkrafttreten des Lastenausgleichssicherungsgesetzes vom 2. September 1948, das nur eine vorläufige Regelung enthielt, im Hinblick auf die zukünftigen Lastenausgleichsabgaben Vereinbarungen darüber getroffen, welcher Vertragsteil diese Lasten zu tragen hatte. Solche Vertragsbestimmungen, die als Lastenausgleichsklauseln bezeichnet wurden,(1) dienten bei Grundstücksveräußerungsverträgen, die vor dem Erlaß des am 1. September 1952 in Kraft getretenen Gesetzes über den Lastenausgleich abgeschlossen wurden, den Beteiligten außerdem dazu, der Unsicherheit zu begegnen, wie sich der erwartete Lastenausgleich hinsichtlich des Kaufobjekts auswirken würde und in welcher Höhe die Gegenleistung in Anbetracht dieser Ungewißheit bemessen werden sollte. In ihnen wurde meistens festgelegt, daß der Käufer die Verpflichtungen aus dem kommenden Lastenausgleich in Anrechnung auf den Kaufpreis übernehmen sollte.

Über die Auslegung derartiger Lastenausgleichsklauseln konnte unter den Parteien in vielen Fällen keine Einigung erzielt werden. Sofern das

---

(1) v. Staudinger - Weber, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, II. Band, Recht der Schuldverhältnisse, Teil 1 b, § 242, 11. Auflage Berlin 1961, Anm. E 448 zu § 242 BGB.

zu veräußernde Grundstück an dem Währungsstichtag hypothekarisch belastet war, bestand oftmals Unklarheit, ob sich die Lastenausgleichsklausel lediglich auf die Übernahme der auf dem Grundstück ruhenden Hypothekengewinnabgabe bezog oder ob darüber hinaus die Übernahme auch desjenigen Teils der Vermögensabgabe von der Klausel erfaßt wurde, der dem zahlenmäßigen Verhältnis des Grundstückswerts zu der Gesamtheit des abgabepflichtigen Vermögens des Verkäufers entsprach. Zu dieser Frage hat sich der Bundesgerichtshof(1) wiederholt dahingehend geäußert, daß für die Beurteilung von Lastenausgleichsklauseln keine allgemeingültigen Regeln aus dem Sinn und Zweck des Lastenausgleichs abgeleitet werden könnten. Ihre Tragweite und Bedeutung sei vielmehr, wenn der Wortlaut allein keine Klarheit zulasse, von Fall zu Fall nach der Willensrichtung und der Interessenlage der Vertragsschließenden im Wege der Auslegung zu ermitteln. Es könnte somit nicht als Grundsatz gelten, daß sich die Lastenausgleichsklauseln stets auch auf die Übernahme der Vermögensabgabe durch den Grundstückserwerber erstreckten.

Die Partei, welche die Steuerschuld übernimmt, kann nur dann auf Leistung des geschuldeten Steuerbetrags seitens der Finanzverwaltung in Anspruch genommen werden, wenn sie selbst auf Grund gesetzlicher Vorschriften neben dem anderen Vertragsteil als Steuerschuldner anzusehen ist, wie beispielsweise der Käufer eines Grundstücks bei der Grunderwerbsteuer (§ 15 Nr. 1 GrEStG) oder beide Vertragsteile als Gesamtschuldner bei der Börsenumsatzsteuer (§ 25 KapVerkStG). Die Steuerübernahmeklausel begründet dagegen grundsätzlich keine

---

(1) BGH, Urteil vom 12. Februar 1958 - V ZR 185/56 - NJW 1958, Seite 907;
BGH, Urteil vom 1. Oktober 1958 - V ZR 166/57 - NJW 1958, Seite 2015.

Berechtigung des Finanzamts, Zahlung von demjenigen zu verlangen, der die Steuerschuld des eigentlichen Steuerschuldners übernommen hat. Denn bei der Steuerübernahme liegt zivilrechtlich weder ein Vertrag zugunsten des Steuergläubigers im Sinne von § 328 BGB noch ein Schuldbeitritt (§§ 305, 241 BGB) vor, die der Finanzbehörde einen eigenständigen Anspruch auf Leistung des geschuldeten Steuerbetrags gegen den übernehmenden Teil verschaffen würden,(1) sondern im Zweifel nur eine Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB).(2) Eine private Schuldübernahme, die lediglich das Lastenausgleichsrecht kennt (§ 60 LAG), kommt nur in dem Falle der Genehmigung der befreienden Schuldübernahme durch die Finanzverwaltung in Betracht (§ 415 Abs.1 BGB).

Die Erfüllungsübernahme bedeutet eine lediglich dem Steuerschuldner gegenüber begründete Pflicht, ihn von seiner Steuerschuld zu befreien und dafür zu sorgen, daß er von dem Steuergläubiger nicht in Anspruch genommen wird. Letzterem stehen demgemäß keine Rechte aus der Erfüllungsübernahme zu.(3) Die Steuerübernahmeklausel verpflichtet also nur den Übernehmer der Steuer, diese in dem Interesse des eigentlichen Steuerschuldners in dem Zeitpunkt der Fälligkeit an das Finanzamt zu entrichten.

---

(1) vergl. hierzu § 120 Abs. 2 AO.

(2) so auch Meilicke, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 1307.

(3) siehe hierzu Erman - Westermann, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 4. Auflage, Münster 1967, Anm. 1 zu § 329;
ferner Anm. 6 vor § 414;
Soergel - Siebert - Schmidt, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, Schuldrecht I, 10. Auflage, Stuttgart - Berlin - Köln - Mainz 1967, Anm. 1 zu § 329.

Der Anspruch des Steuerschuldners auf Tilgung seiner Steuerschuld, der aus der Erfüllungsübernahme erwächst, ist höchstpersönlicher Natur und daher grundsätzlich nicht abtretbar (§ 399 BGB). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird nur für den Fall anerkannt, daß die Abtretung zugunsten des zu befriedigenden Gläubigers selbst erfolgt. In diesem Falle wandelt sich der Anspruch auf Schuldbefreiung in einen Zahlungsanspruch um, so daß der Gläubiger durch die Abtretung der Forderung aus der Erfüllungsübernahme einen unmittelbaren Anspruch auf die ihm geschuldete Leistung gegen den Übernehmer der Schuld erwirbt.(1) Sofern der Steuerschuldner dementsprechend seine auf Grund der Steuerübernahmeklausel bestehende Forderung auf Befreiung von der Steuerschuld an das Finanzamt abtritt, erhält dieses einen unmittelbaren Zahlungsanspruch gegen den Übernehmer der Steuerschuld, der in dem Zivilrechtsweg zu verfolgen ist.(2)

---

(1) RGZ, Band 121, Seite 303, Urteil vom 18. Juni 1928 - VI 518/27 -;
RGZ, Band 140, Seite 378, Urteil vom 27. Mai 1933 - I 16/33 -;
RGZ, Band 150, Seite 129, Urteil vom 27. Januar 1936 - IV 246/35 -;
Soergel - Siebert - Schmidt, a.a.O., Anm. 2 zu § 329.

(2) so auch Meilicke, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 1307;
Weissenborn, a.a.O., Seite 505.

III. Der Begriff, die Fassung und der Anwendungsbereich der Satzungsklauseln

In dem steuerrechtlichen Schrifttum[1] wird teilweise die Ansicht vertreten, die Steuerklauseln bildeten den Oberbegriff und umfaßten sowohl die den Rechtsgeschäften hinzugefügten Klauseln als auch die Satzungsklauseln in dem Statut von Kapitalgesellschaften. Die Satzungsklauseln stellten somit eine Unterart der Steuerklauseln dar. Dieser Auffassung kann aus terminologischen Gründen nur unter Einschränkungen beigetreten werden. Denn zwischen den Steuerklauseln in dem eigentlichen Sinne, unter denen lediglich die in Rechtsgeschäfte aufgenommenen steuerlichen Bedingungsvorbehalte zu verstehen sind,[2] und den Satzungsklauseln, die als allgemein gehaltene, generelle oder universelle Steuerklauseln bezeichnet werden können[3], bestehen wesensmäßig erhebliche Unterschiede, wie im einzelnen noch erörtert werden soll.

---

(1) Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 68; Institut "Finanzen und Steuern", Steuerklauseln, Brief Nr. 105, Bonn 1968, Seite 11; Kayser, Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 481 ff. (Seite 485 linke Spalte oben); Theis, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 ff. (Seite 49 linke Spalte unten); Weissenborn, Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 ff. (Seite 505).

(2) Siehe hierzu die Ausführungen unter der Ziffer I, 1 des Ersten Teils der Arbeit.

(3) Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 2 und 11;Mutze, Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln, Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon - Kommentar zum gesamten Steuerrecht in Lose - Blatt - Form, Berlin - Bielefeld - München 1966, Seite 6; Henninger,Zum Anwendungsbereich von Satzungsklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1374 ff. (Seite 1374 linke Spalte unten); derselbe, Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 570 ff. (Seite 570 rechte Spalte unten); Weissenborn, a.a.O., Seite 505. Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht, Seite 447 linke Spalte unten.

Eine Folge dieser Verschiedenartigkeit der Steuerklauseln in dem engeren Sinne und der Satzungsklauseln ist die zumeist unterschiedliche Beurteilung ihrer Zulässigkeit und ihrer steuerlichen Auswirkungen durch die Rechtslehre. Es erscheint daher in dem Interesse der Klarheit unerläßlich, die Steuerklauseln in dem eigentlichen Sinne und die Satzungsklauseln begrifflich streng auseinanderzuhalten, um Mißverständnisse auszuschließen. Sofern man die Steuerklauseln in dem eigentlichen Sinne und die Satzungsklauseln unter dem einheitlichen Oberbegriff der "Steuerklauseln" zusammenfaßt, empfiehlt es sich demnach, in diesem Falle von den Steuerklauseln in dem weiteren Sinne zu sprechen und dabei die Steuerklauseln in dem engeren Sinne, die sich nur auf rechtsgeschäftliche Vereinbarungen beziehen, und die Satzungsklauseln auch begrifflich voneinander zu trennen.

Im Gegensatz zu den Steuerklauseln, bei denen es sich in der Regel um unmittelbar in Einzelverträgen enthaltene Bestimmungen handelt, die einen konkreten Einzelfall betreffen, dessen steuerrechtliche Beurteilung zweifelhaft ist, kommen die Satzungsklauseln in dem einzelnen Rechtsgeschäft nicht selbst zum Ausdruck, sondern sind als Bestandteil in die Satzung von Kapitalgesellschaften eingefügt. Sie sollen mittelbar besondere Rechtsverhältnisse zwischen der jeweiligen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen beziehungsweise Gesellschaften beeinflussen.(1) Im Unterschied zu den Steuerklauseln, die sich normalerweise auf die Regelung individual-

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 100;
Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 457);
Kayser, a.a.O., Seite 485 rechte Spalte oben.

rechtlicher Leistungen beschränken,[1] können die Satzungsklauseln dementsprechend auf Grund ihrer allgemein gehaltenen Fassung als eine Art Generalklausel für den Leistungsverkehr namentlich zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern angesehen werden, durch die global eine Vielzahl noch unbestimmter rechtsgeschäftlicher Vorgänge erfaßt und die Aufnahme von Steuerklauseln in Einzelverträge, wie beispielsweise in Anstellungsverträge, Pachtverträge oder Darlehnsverträge, erspart werden sollen.

Die Satzungsklauseln sind darauf abgestellt, Zuwendungen seitens der Kapitalgesellschaft ohne gleichwertige Gegenleistungen generell zu verbieten und damit verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden. Bei einem Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern besteht die verdeckte Gewinnausschüttung nicht in der gesamten Leistung der Kapitalgesellschaft, sondern nur in dem Mehrbetrag, um den der Wert der Leistung der Gesellschaft den Wert der Gegenleistung des Gesellschafters übersteigt. Zur Verhütung der Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen genügt es also, wenn die Satzungsklausel bestimmt, daß nur die Gewährung des Mehrbetrages unwirksam und der Gesellschafter in diesem Umfang zur Rückerstattung an die Gesellschaft verpflichtet ist, das Leistungsgeschäft als solches aber gültig bleibt. Insofern wird mit Hilfe von Satzungsklauseln versucht, äquivalente Leistungen nach steuerrechtlichen Maßstäben herbeizuführen.

Derselbe Zweck könnte zwar auch durch die Vereinbarung gleichlautender Steuerklauseln in

---

(1) eine Ausnahme hiervon bilden lediglich die generellen oder universellen Steuerklauseln zum Beispiel in Arbeitsverträgen, die sich auf mehrere verschiedene Leistungen erstrecken, siehe hierzu die Ausführungen auf Seite 21 ff. der Untersuchung.

Einzelverträgen erreicht werden. Das würde jedoch einmal den Leistungsverkehr zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern erschweren. Zum anderen könnte eine derartige Abrede deshalb oft versäumt werden, weil die Leistungsvorgänge, die verdeckte Gewinnausschüttungen auslösen, den Beteiligten erfahrungsgemäß häufig nicht als solche bewußt werden. Diese Schwierigkeiten werden durch Satzungsklauseln ausgeräumt. Die Satzungsklauseln haben außerdem eine besondere Schutzwirkung zugunsten der geschäftsführenden Organe zur Folge, die in dem Falle von ungerechtfertigten Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter Ersatzansprüchen der Gesellschaft ausgesetzt sind.(1)

In der steuerrechtlichen Literatur sind mehrere Vorschläge hinsichtlich einer zweckgerechten Formulierung der Satzungsklauseln unterbreitet worden, die nachstehend im einzelnen dargestellt und kritisch gewürdigt werden sollen.

M a t t h i e s hat die folgende Fassung einer Satzungsklausel empfohlen:(2)

> "Die Geschäftsführung ist nicht befugt, außerhalb eines nach der Satzung ergehenden Gewinnverteilungsbeschlusses den Gesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen oder Gesellschaften Vorteile irgendwelcher Art vertragsmäßig oder durch einseitige Handlungen zuzuwenden. Die genannten Personen oder Gesellschaften sind verpflichtet, die ihnen entgegen dieser Bestimmung zugewendeten Vorteile zurückzuerstatten oder wertmäßig zu ersetzen. Ist dies auf

---

(1) so auch Beckmann, Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betriebs-Berater 1967, Seite 532 ff. (Seite 534 rechte Spalte unten und Seite 535 linke Spalte oben).

(2) Matthies, Satzungswidrige verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 1093 ff. (Seite 1093 rechte Spalte oben).

Grund eines über die Zuwendung abgeschlossenen Vertrages oder aus sonstigen rechtlichen Gründen nicht möglich, so besteht für den betreffenden Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine Verpflichtung zum Wertausgleich."

H e n n i n g e r [1] hat an dieser Fassung zutreffend bemängelt, daß in ihr nicht zum Ausdruck gelangt, daß eine Vorteilszuwendung in vielen Fällen erst durch die Finanzverwaltung in dem Rahmen der Veranlagung oder anläßlich einer Betriebsprüfung festgestellt wird. Das ist beispielsweise der Fall, wenn nur nach der Ansicht der Finanzbehörde von der Kapitalgesellschaft überhöhte Tätigkeitsvergütungen oder Pachtentgelte gezahlt wurden und ein Wirtschaftsgut an einen Gesellschafter zu billig veräußert oder von diesem durch die Gesellschaft zu teuer erworben worden ist. In diesen Fällen ist es zweifelhaft, ob die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen durch eine Satzungsklausel in der von M a t t h i e s vorgeschlagenen Form vermieden werden kann, weil den Gesellschaftern keine Vorteile durch die Gesellschaft zugewendet werden sollten, die Beteiligten vielmehr von der Angemessenheit der Gegenleistungen der Gesellschafter ausgegangen waren. Diesem Umstand trägt die oben wiedergegebene Satzungsklausel nicht Rechnung. Denn zu der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung wird nicht vorausgesetzt, daß eine Absicht der Kapitalgesellschaft besteht, Gewinne verdeckt auszuschütten, sondern zur Erfüllung der subjektiven Merkmale der verdeckten Gewinnausschüttung reicht es aus, wenn die leitenden Organe der Gesellschaft den Sachverhalt kennen, welcher der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde liegt, nicht aber dessen

---

(1) Henninger, Zum Anwendungsbereich von Satzungsklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1374 ff. (Seite 1374 rechte Spalte).

rechtliche Beurteilung. Verdeckte Gewinnausschüttungen können demzufolge auch unbewußt oder unbeabsichtigt vorgenommen werden.(1) Um auch in diesen Fällen eine steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttungen auszuschließen, erscheint es mit H e n n i n g e r (2) zweckmäßig, die Satzungsklausel dahin zu ergänzen, daß sie auch dann gelten soll, wenn das Finanzamt nachträglich eine verdeckte Gewinnausschüttung annimmt.

Die von H e n n i n g e r geäußerten Bedenken gegen die von M a t t h i e s erwogene Fassung einer Satzungsklausel teilt auch B e c k m a n n , der die folgende Formulierung einer Satzungsklausel für den Leistungsverkehr mit den Gesellschaftern vorgeschlagen hat:(3)

"1. Die Gewährung geldwerter Vorteile an die Gesellschafter oder diesen nahestehende Dritte außerhalb satzungsmäßiger Gewinnverteilungsbeschlüsse ist unzulässig.

---

(1) RFH, Urteil vom 9. Juli 1935,
- I A 37/34 - RStBl. 1935, Seite 1128;
BFH, Urteil vom 13. August 1957
- I 161/56 - HFR 1961, Seite 230,
Nr. 233 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 58;
BFH, Urteil vom 3. Dezember 1969
- I R 107/69 - HFR 1970, Seite 231,
Nr. 230 - Der Betrieb 1970, Seite 569
= Der Betriebs - Berater 1970, Seite 434;
Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1374;
Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967,
Seite 535 linke Spalte;
Böttcher - Beinert, Steuerklauseln in der
Satzung, Der Betrieb 1966, Seite 87;
anderer Ansicht sind:
Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite
1093 linke Spalte unten;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen,
2. Auflage, Herne - Berlin 1969, Seite 83
und 84 (TZ 87 und 88).

(2) Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite
1374 rechte Spalte.

(3) Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967,
Seite 537 rechte Spalte.

2. Rechtsgeschäfte oder Rechtshandlungen der Gesellschaft, die der in Absatz 1 getroffenen Bestimmung widersprechen, sind insoweit unwirksam, als den genannten Personen ein Vorteil zugewendet wird. Der Begünstigte ist in solchen Fällen gegenüber der Gesellschaft zum Wertersatz in Höhe des gewährten Vorteils verpflichtet. Sollte bei einer Vorteilsgewährung an einen nahestehenden Dritten aus rechtlichen Gründen gegen diesen kein Anspruch gegeben sein, so richtet sich der Anspruch gegen den Gesellschafter, dem der Dritte nahesteht.

3. Ob und in welcher Höhe die Zuwendung eines geldwerten Vorteils vorliegt, wird im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. Dritten durch eine rechtskräftige Beurteilung der Finanzbehörde oder des Finanzgerichts verbindlich festgestellt."

In einem ähnlichen Sinne wie B e c k m a n n hat sich L a n g e [1] im Hinblick auf die Fassung von Satzungsklauseln ausgesprochen. Er hält jedoch darüber hinaus eine genauere Festlegung der Geschäftsführungsbefugnisse der Organe der Kapitalgesellschaften in Bezug auf den Leistungsaustausch mit den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen für erforderlich. Sein Vorschlag lautet wie folgt:

"1. Es ist den Organen der Gesellschaft (Geschäftsführer usw.) untersagt, außerhalb satzungsmäßiger Gewinnverteilungsbeschlüsse sich selbst oder irgendeinem Gesellschafter bzw. diesen nahestehenden Personen dadurch Vorteile zuzuwenden, daß diesen Personen für

---

(1) Lange, a.a.O., Seite 85 und 86 (TZ. 91)

Lieferungen oder Leistungen überhöhte Vergütungen gezahlt oder von der Gesellschaft zu niedrige Vergütungen berechnet werden. Als Maßstab für die Angemessenheit sind diejenigen Preise zugrundezulegen, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mit fremden Personen zu erzielen wären."

2. Wörtlich wie Ziffer 2 des Vorschlags von B e c k m a n n .

"3. Die Höhe der Rückerstattungsverpflichtung bestimmt sich nach der von der Finanzbehörde (bzw. Finanzgericht) rechtskräftig festgestellten Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung."

Ein weiterer Vorschlag zu der Formulierung von Satzungsklauseln, der den Vorschlägen von B e c k m a n n und L a n g e inhaltlich ähnelt, aber kürzer gefaßt ist, stammt von S u d h o f f :(1)

"Abschließend wird ausdrücklich festgestellt, daß es unzulässig ist, Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Dritten - entgegen der Satzung - Vorteile irgendwelcher Art zuzuwenden. Derartige Zuwendungen sind unwirksam, soweit sie unangemessen sind. Über die Frage der Unangemessenheit entscheidet alsdann die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht mit der Folge, daß der begünstigte Gesellschafter der Gesellschaft gegenüber zur Rückerstattung bzw. zum Wertersatz in Höhe des zugeflossenen Vorteils verpflichtet ist, vorausgesetzt, daß die Zuwendung dem Grunde oder der Höhe nach steuerlich nicht vertretbar ist."

---

(1) Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Formularteil III, Y, Seite 514.

Demgegenüber dürfte die von F e l i x [1] empfohlene Fassung für die Satzungsklauseln: "Alle Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft erfolgen gegen angemessenes Entgelt" den Anforderungen an eine klare und eindeutige Regelung nicht genügen. Denn einerseits läßt sich aus dieser allgemeinen Formulierung nicht entnehmen, wer über die oftmals sehr schwierig zu beurteilende Frage der Angemessenheit der Gegenleistung verbindlich zu befinden hat, die insbesondere für die oben erwähnten unbeabsichtigten oder unbewußten verdeckten Gewinnausschüttungen von ausschlaggebender Bedeutung ist. Andererseits ist nicht sichergestellt, daß zugleich mit der Vorteilsgewährung ein Anspruch der Kapitalgesellschaft auf Rückzahlung oder auf Wertersatz in derselben Höhe gegen den begünstigten Gesellschafter zur Entstehung gelangt.

Wie sich aus den vorstehend angeführten Vorschlägen zu der Fassung von Satzungsklauseln ergibt, sollen die Satzungsklauseln demzufolge unter der Voraussetzung ihrer steuerrechtlichen Beachtlichkeit bewirken, daß in den Fällen der rechtskräftigen Feststellung verdeckter Gewinnausschüttungen durch die Finanzverwaltung oder das Finanzgericht von vornherein ein wertmäßig äquivalenter Rückforderungsanspruch der Kapitalgesellschaft besteht. Auf Grund dieses von Anfang an eingreifenden Erstattungsanspruchs soll der tatsächlich zugeflossene Vorteil wieder ausgeglichen werden, so daß eine Vorteilszuwendung weder unter rechtlichen Gesichtspunkten noch von dem wirtschaftlichen Ergebnis her angenommen werden kann und es somit an der für eine verdeckte Gewinnausschüttung notwendigen Vermögensminderung der Gesellschaft und der entsprechenden

---

(1) Felix, Zum Steuerrecht der Familienunternehmen, Steuer - Kongress - Report 1966, München und Berlin 1966, Seite 131.

Vermögensmehrung des Gesellschafters fehlt.[1] Der eigentliche Zweck der Satzungsklauseln, nämlich die als überhöht angesehenen Leistungen der Kapitalgesellschaften der wesentlich stärkeren steuerlichen Belastung zu entziehen, der die verdeckten Gewinnausschüttungen im Vergleich zu den berücksichtigungsfähigen Gewinnausschüttungen im Sinne von § 19 Abs. 3 Satz 1 KörpStG unterliegen, soll dadurch erreicht werden, daß der Rückerstattungsanspruch aktiviert und der um diesen Mehrbetrag erhöhte Bilanzgewinn auf Grund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses tarifbegünstigt ausgeschüttet wird.[2]

Satzungsklauseln können streng genommen nur bei den Aktiengesellschaften und den Kommanditgesellschaften auf Aktien in Betracht kommen. Denn lediglich diese Gesellschaftsformen verfügen über eine Satzung (§§ 2, 23, 280 und 281 AktG), soweit die Kapitalgesellschaften in Frage stehen. Die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, bei denen nahezu allein "Satzungsklauseln" anzutreffen sind, beruhen demgegenüber nicht auf einer Satzung, sondern auf einem Gesellschaftsvertrag (§§ 2 und 3 GmbHG). Nach dem Wortlaut des Gesetzes würde es sich daher bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht um eine Satzungsklausel, sondern um eine Vertragsklausel handeln. Da aber die Problematik der Zulässigkeit und der steuerlichen Auswirkungen der

---

(1) Dabei muß davon ausgegangen werden, daß die zwischenzeitlich bis zu dem Vollzug der Rückabwicklung gezogenen Nutzungen aus der empfangenen Vorteilszuwendung ebenfalls herauszugeben sind. Es dürfte sich daher empfehlen, zusätzlich einen diesbezüglichen Vermerk in die Satzungsklausel aufzunehmen.

(2) nähere Einzelheiten hierzu werden in dem Dritten Teil unter der Ziffer I, V und VI dargestellt.

generellen Steuerklauseln bei den Aktiengesellschaften, den Kommanditgesellschaften auf Aktien und den Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Gegensatz zu den Steuerklauseln in dem eigentlichen Sinne gleichgelagert ist, soll der Begriff der Satzungsklauseln einheitlich für die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Übereinstimmung mit dem steuerrechtlichen Schrifttum(1) verwendet und der gesellschaftsrechtlichen Unterscheidung zwischen den Satzungen und den Gesellschaftsverträgen insoweit keine Bedeutung zuerkannt werden.(2)

---

(1) Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 2;
Gruß, Steuerklauseln gegen verdeckte Gewinnausschüttungen? Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 79 und 80 (Seite 79 rechte Spalte unten);
Klemm, Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Steuer - Warte 1966 (Seite 167 linke Spalte unten);
Theis, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 ff. (Seite 50 und 51);
Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 1093;
Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 535;
Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 87 ff.

(2) In dem gesellschaftsrechtlichen Schrifttum wird der Gesellschaftsvertrag der GmbH teilweise zugleich als Satzung bezeichnet. Die Unterscheidung zwischen den Satzungen der Aktiengesellschaften sowie der Kommanditgesellschaften auf Aktien einerseits und den Gesellschaftsverträgen der Gesellschaften mit beschränkter Haftung andererseits, die den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmen ist, wird also auch in dem Bereich des Zivilrechts nicht streng eingehalten;
vergl. hierzu Lehmann, Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1959, Seite 293 und 304;
Hueck, Gesellschaftsrecht, Studienbuch, 13. Auflage, München und Berlin 1965, § 36, III, 2 (Seite 230 oben);
Sudhoff, der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 17.

In der steuerrechtlichen Literatur[1] wird vereinzelt die Meinung vertreten, Satzungsklauseln seien darüber hinaus auch bei den Personengesellschaften ebenso wie bei den Einzelunternehmen möglich. Diese Ansicht ist abzulehnen.[2] Allgemeine Steuerklauseln in den Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften sind zwar nicht ausgeschlossen. Ihre Vereinbarung erweist sich sogar als zweckmäßig, weil sich derartige Steuerklauseln je nach ihrer inhaltlichen Ausgestaltung auf eine Vielzahl von rechtsgeschäftlichen Vorgängen erstrecken können und deshalb keine individuellen Steuerklauseln für bestimmte Einzelfälle festgelegt zu werden brauchen. Dieser Vorteil eines allgemeinen steuerlichen Bedingungsvorbehalts ist dann von besonderer Bedeutung, wenn die Aufnahme einer speziellen Steuerklausel in die betreffenden Rechtsvorgänge versehentlich unterblieben ist, da Steuerklauseln nach der Verwirklichung des steuerlichen Tatbestandes nicht mehr vereinbart werden können.[3]

Bei den generellen Steuerklauseln in den Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften handelt es sich jedoch begrifflich nicht um Satzungsklauseln. Denn einmal beschränkt sich das Anwendungsgebiet der Satzungsklauseln nach der fast einhelligen Ansicht der Rechtslehre[4], die für zutreffend

---

(1) - el.-, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 11.

(2) so auch Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 457, allerdings ohne eine hinreichende Begründung.

(3) siehe hierzu die Ausführungen zu den nachgeholten Steuerklauseln unter der Ziffer V, 7 des Ersten Teils der Arbeit.

(4) Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968; Seite 865 ff. (Seite 868 rechte Spalte Mitte); Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 457; Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 485 rechte Spalte oben und Seite 486 linke Spalte unten; Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 1093; Weissenborn, a.a.O., Seite 505; anderer Ansicht: - el. -, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 11

erachtet wird, auf den Bereich der Kapitalgesellschaften. Zum anderen dienen die allgemeinen Steuerklauseln in den Gesellschaftsverträgen der Personengesellschaften nicht demselben Zweck wie die Satzungsklauseln, die ausschließlich auf die Verhinderung verdeckter Gewinnausschüttungen ausgerichtet sind. Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttungen wiederum ist nur für die der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaftsformen der Kapitalgesellschaften(1) von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung und dem steuerrechtlichen Schrifttum entwickelt worden. Die Personengesellschaften sind hiervon also nicht betroffen.

Als abwegig ist die Auffassung zu bezeichnen, Satzungsklauseln könnten auch bei den Einzelunternehmen vorkommen.(2) Diese Ansicht verkennt, daß bei einem Einzelunternehmen schon begrifflich kein Gesellschaftsverhältnis besteht und dementsprechend weder ein Gesellschaftsvertrag noch eine Satzung vorliegen kann. Bei den Einzelunternehmen sind allenfalls universelle Steuerklauseln denkbar, die in Einzelverträge aufgenommen werden, wie beispielsweise in Arbeitsverträge oder Pachtverträge, die sich jeweils auf eine Mehrheit verschiedener Einzelleistungen beziehen.(3)

---

(1) vergl. hierzu § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KörpStG.

(2) - el.-, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836.

(3) siehe hierzu das auf den Seiten 21 und 22 angeführte Beispiel.

IV. Das Verhältnis der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln zu den sogenannten Gleitklauseln oder Spannungsklauseln

Die Gleitklauseln oder Spannungsklauseln[1] bezwecken, dem Grundsatz der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der zeitlichen Rückbeziehung privatrechtlicher Rechtsgestaltungen[2] und dem sich hieraus insbesondere für das Verhältnis zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ergebenden Nachzahlungsverbot zu begegnen. Nach diesem Grundsatz, der von dem

---

(1) siehe hierzu Henninger, Gleitklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1969, Seite 195;
derselbe, Zur Anpassung der Gesellschafter - Geschäftsführer - Pensionen an die gestiegenen Lebenshaltungskosten, GmbH - Rundschau 1965, Seite 197 ff.;
Heissmann, Zur Erhöhung laufender Ruhegelder von Gesellschafter - Geschäftsführern, Der Betrieb 1965, Seite 604 ff.;
Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 416 und 417;
- en.-, GmbH - Gesellschafter - Geschäftsführer: Nachzahlungsverbot und Gehaltsgleitklauseln, Der Betrieb 1969, Seite 2204;
Dürkes, Wertsicherungsklauseln, Schriften des Betriebs - Beraters, Heft 1, 7. Auflage, Heidelberg 1966, Seite 99 ff. und Seite 241 ff.

(2) Die Rückbeziehung rechtsgeschäftlicher Abreden ist nicht identisch mit der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, siehe hierzu die Ausführungen unter dem Abschnitt A des Zweiten Teils der Arbeit.

Reichsfinanzhof[1] und dem Bundesfinanzhof[2] in ständiger Rechtsprechung vertreten worden ist und dem auch in der steuerrechtlichen Literatur[3]

---

(1) RFH, Urteil vom 18. April 1934 - I A 68/32 - RStBl. 1934, Seite 840 = Band 36, Seite 64: keine steuerliche Wirkung der vertraglich vereinbarten Rückbeziehung einer Fusion auf einen früheren Zeitpunkt;
RFH, Urteil vom 15. Mai 1934 - I A 106/31 - RStBl. 1934, Seite 835: keine steuerliche Rückwirkung einer Gesellschaftsgründung;
RFH, Urteil vom 14. Juni 1934 - III e A 21/32 - RStBl. 1934, Seite 955: steuerliche Unwirksamkeit der Rückdatierung eines Schenkungsvertrages;
RFH, Urteil vom 31. Juli 1935 - VI A 11/34 - RStBl. 1935, Seite 1193: keine steuerliche Anerkennung zurückdatierter Verträge;
RFH, Urteil vom 27. Februar 1940 - I 25/40 - RStBl. 1940, Seite 527 = Band 48, Seite 161: keine steuerliche Beachtlichkeit der vertraglichen Rückbeziehung von Gesellschaftsumwandlungen;
RFH, Urteil vom 17. Juli 1941 - III 239/39 - RStBl. 1941, Seite 934: keine Rückdatierung der Gründung einer AG.

(2) BFH, Urteil vom 9. Juli 1959 - IV 99/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 329 = Band 69, Seite 175: keine steuerliche Anerkennung von rückwirkenden Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten;
BFH, Urteil vom 8. November 1960 - I 131/59 S - BStBl. 1960 III, Seite 513 = StRK EStG § 5 R. 244: keine Rückwirkung eines Betriebsaufspaltungsvertrages;
BFH, Urteil vom 31. Januar 1961 - I 223/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 209: keine Rückwirkung von Mietverträgen zwischen Ehegatten;
BFH, Urteil vom 7. März 1961 - I 289/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 351: keine Rückwirkung von Gesellschaftsverhältnissen zwischen Ehegatten;
BFH, Urteil vom 15. Mai 1961 - I 273/60 U - HFR 1961, Seite 172, Nr. 174: kein rückwirkender Ein- und Austritt in bzw. aus Personengesellschaften;
BFH, Urteil vom 31. Juli 1963 - I 46/62 und I 47/62 - HFR 1964, Seite 4, Nr. 4 = StRK EStG § 5 R. 394;
BFH, Urteil vom 10. November 1965 - I 178/63 U - BStBl. 1966 III, Seite 73 = Band 84, Seite 202: keine steuerliche Anerkennung rückwirkender Gehaltsvereinbarungen zugunsten des Gesellschafter - Geschäftsführers einer GmbH, der einen maßgebenden Einfluß in der Kapitalgesellschaft ausübt. Diese Rechtsprechung des Bundes-

Fortsetzung Seite 50 unten

überwiegend zugestimmt wird, ist eine rückwirkende Begründung oder Änderung von Verträgen oder einseitigen Rechtsgeschäften mit steuerlichen Folgen ausgeschlossen. Rechtsvorgänge, die zu einem früheren Zeitpunkt nicht vereinbart und vollzogen worden sind, können danach also nicht später mit

---

Fortsetzung von Seite 49:

finanzhofs ist durch den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Juli 1967 - 1 BvR 495/63 und 325/66 - als mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar und daher für verfassungsmäßig erklärt worden, BVerfGE 22, Seite 156 = HFR 1967, Seite 465 Nr. 501.

(3) Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart 1969, TZ. 127 bis 129 zu § 2 EStG;
Bühler - Strickrodt, Steuerrecht, Band 1, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1959, Seite 184 und 185;
Herrmann - Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Band I, 12. Auflage, Köln 1950/1968, Anm. 34 a und 34 b zu § 4 EStG;
v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Band IV, 1. bis 5. Auflage, Köln 1951/1968, Anm. 4 zu § 3 StAnpG;
Tipke - Kruse, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Band I, 2. bis 3. Auflage, Köln 1965/1968, Anm. 12 zu § 97 AO;
ferner Band II, Anm. 7 zu § 3 StAnpG;
Kühn, Kommentar zur Abgabenordnung, 9. Auflage, Stuttgart 1968, Anm. 3 und 4 zu § 3 StAnpG;
Judeich - Felix, Kommentar zum Steueranpassungsgesetz, Düsseldorf 1960, Anm. 12 zu § 3 StAnpG;
Bauder, Über die steuerliche Beurteilung rückwirkender Rechtsgeschäfte, Die Steuer - Warte 1958, Seite 165 ff.;
derselbe in Steuer - Warte 1965, Seite 189 ff.;
Heinlein, Steuerlich zulässige und unzulässige Rückwirkungen von Verträgen und Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der "Ausnahmerechtssprechung", Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, Seite 309 ff., 1964, Seite 5 ff.;
Oswald, Rückwirkende Rechtsgestaltungen und Rückgängigmachung von Betriebsvorgängen im Steuerrecht, Juristische Rundschau 1960, Seite 211 ff.

steuerlichen Auswirkungen als geschehen unterstellt und behandelt werden. Die rückwirkend gewollten Verträge lösen vielmehr steuerliche Wirkungen erst ab dem Zeitpunkt ihres Abschlusses beziehungsweise ihrer tatsächlichen Durchführung aus.(1) Das Rückdatierungsverbot ergibt sich aus der Natur des Steueranspruchs als einer öffentlich - rechtlichen Folgewirkung steuerlich erheblicher Tatbestände, nach der die Steuerschuld ohne Rücksicht auf den Willen der Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Tatbestandsverwirklichung entsteht. Es beruht somit auf § 3 StAnpG und dem aus dieser Vorschrift abgeleiteten Prinzip der Unabänderlichkeit oder Unabdingbarkeit des Steueranspruchs.

Darüber hinaus liegt ein weiterer Grund für die steuerliche Nichtanerkennung nachträglich getroffener Vereinbarungen und demgemäß für das Nachzahlungsverbot in dem steuerrechtlichen Grundgedanken, daß die Beteiligten ihre gewinnwirksamen Vertragsbeziehungen nicht zunächst in der Schwebe lassen dürfen und erst in Anbetracht des Betriebsergebnisses, das zumeist geraume Zeit nach dem Ende des jeweiligen Veranlagungsabschnitts endgültig feststeht, später verbindlich und rückwirkend so regeln können, wie es unter steuerlichen Gesichtspunkten am vorteilhaftesten erscheint, anstatt von vornherein klare Rechtsverhältnisse zu schaffen. Durch eine solche Verhaltensweise würde der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung schwerwiegend beeinträchtigt oder

---

(1) BFH, Urteil vom 8. März 1955 - I 73/54 U - BStBl. 1955 III, Seite 187 = Band 60, Seite 489 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 9;
BFH, Urteil vom 8. November 1960 - I 131/59 S - BStBl. 1960 III, Seite 513 = StRK EStG § 5 R.244;
BFH, Urteil vom 31. Juli 1963 - I 164/62 U - BStBl. 1963 III, Seite 440 = Band 77, Seite 328 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 81 mit Anmerkung von Heinemann.

vereitelt.[1] Mit Hilfe des Grundsatzes der steuerlichen Unzulässigkeit der Rückbeziehung rechtsgeschäftlicher Abreden wird daher zugleich sichergestellt, daß willkürliche Gewinnbeeinflussungen unterbunden werden und ein größeres Maß an Klarheit im Hinblick auf die Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen gewährleistet ist. Er dient damit der Rechtssicherheit und der Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung.

Unstritten ist die Frage, ob eine rückwirkende Rechtsgestaltung bei den periodisch veranlagten Steuern ausnahmsweise innerhalb desselben Veranlagungszeitraums steuerlich anzuerkennen ist. Dafür hat sich mit Recht ein Teil des steuerrechtlichen Schrifttums[2] unter Berufung auf den Sinn und Zweck der in § 3 StAnpG getroffenen Regelung über die Entstehung der Steuerschuld bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer ausgesprochen, die jeweilig erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht (§ 3 Abs. 5 StAnpG), so daß insoweit von dem steuerlichen Standpunkt aus keine Bedenken gegen eine Rückbeziehung rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen bestehen. Anderer Ansicht ist der Bundesfinanzhof,[3] der an der strengen Einhaltung des steuerlichen Rückwirkungsverbots auch innerhalb desselben Erhebungsabschnitts festhält. Ausnahmen

---

(1) vergl. BFH, Urteil vom 23. November 1965 - I 188/63 - HFR 1966, Seite 178, Nr. 116 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 119.

(2) Littmann, a.a.O., TZ. 127 zu § 2 EStG (Seite 153 Mitte); Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 34 a zu § 4 EStG.

(3) vergl. hierzu die auf Seite 49 und 50 unter der Fußnote (2) zitierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

hiervon werden von der Rechtsprechung nur dann zugelassen, wenn sich die Rückbeziehung nur über eine kurze Zeitspanne erstreckt, die Rückwirkung der Vereinfachung dient und nicht in der Absicht erfolgt, steuerliche Vorteile zu erstreben, und die steuerlichen Auswirkungen der Rückbeziehung verhältnismäßig geringfügig erscheinen.(1) Aus dieser auf besondere Einzelfälle beschränkten Ausnahmerechtsprechung, die vornehmlich auf die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise und auf Billigkeitserwägungen zurückzuführen ist, dürfen aber keine allgemeinen Schlußfolgerungen im Hinblick auf eine weitergehende Durchbrechung des Prinzips der steuerlichen Nichtanerkennung rückwirkender Rechtsgestaltungen hergeleitet werden. Es bleibt somit festzuhalten, daß die Steuerpflichtigen ihre rechtlichen Beziehungen zueinander mit steuerlicher Wirkung grundsätzlich nur für die Zukunft gestalten können und dabei von vornherein klare und eindeutige Abmachungen zu treffen haben.

---

(1) BFH, Urteil vom 5. Dezember 1963, - IV 432/62 - HFR 1965, Seite 258, Nr. 214 = StRK EStG § 5 R. 426 bezüglich des rückdatierten Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer OHG. Einen weiteren Ausnahmefall betrifft das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16. März 1965 - I 9/63 U - BStBl. 1965 III, Seite 386 = Band 82, Seite 383. Auf Grund dieser Entscheidung kann der zwischen einem Organträger und einer Organgesellschaft bis zum Ende des Wirtschaftsjahres abgeschlossene Ergebnisabführungsvertrag auch auf den vergangenen Teil des Veranlagungszeitraums bezogen werden, in dem das Organschaftsverhältnis bestand. In diesem Sinne hat sich auch der Erlaß des Finanzministers von Nordrhein - Westfalen vom 23. Oktober 1959 - S 2526 a - 4640/59 VA - 2 - BStBl. 1959 II, Seite 161 ff. geäußert. Siehe ferner das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Karlsruhe vom 26. November 1954 - II 381/54 - EFG 1955, Seite 34, Nr. 40, das die rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede bei einer Personengesellschaft nach dem Bilanzstichtag für das abgelaufene Geschäftsjahr mit steuerlicher Wirkung zugelassen hat.

Diesem Umstand tragen die Gleitklauseln oder Spannungsklauseln Rechnung. Unter dem Begriff der Gleitklauseln oder Spannungsklauseln ist eine in schuldrechtliche Verträge aufgenommene Abrede zu verstehen, derzufolge der geschuldete Geldbetrag für eine bestimmte, von dem anderen Vertragsteil zu erbringenden Leistung sich stets automatisch in derselben Relation verändern soll, wie sich der Preis oder der Wert eines gattungsgleichen Wirtschaftsgutes oder einer gleichartigen Leistung erhöht oder ermäßigt.(1) Das Wesen der Spannungsklauseln oder Gleitklauseln ist also darin zu sehen, daß das wertmäßige Verhältnis zwischen den beiden miteinander vergleichbaren Leistungen, die sogenannte "Spannung", gegenwärtig und in dem Laufe der künftigen Entwicklung immer in derselben Höhe erhalten bleibt. Die Vergleichbarkeit der beiden verschiedenen Leistungen ist insbesondere dann gegeben, wenn sie im wesentlichen aus gleichartigen Rechtsgründen geschuldet werden. Eine wertmäßige Bindung von zwei sach- und artfremden Leistungen darf demgegenüber in einer Spannungs-

---

(1) siehe hierzu Sudhoff, a.a.O., Seite 416 und 417; Dürkes, a.a.O., Seite 99 ff.; Fögen, Einzelfragen und neue Genehmigungsgrundsätze zu § 3 des Währungsgesetzes (Wertsicherungsklauseln), Der Betriebs - Berater 1964, Seite 1016 ff. (Seite 1016);
BGH, Urteil vom 24. November 1951 - II ZR 51/51- Der Betriebs - Berater 1952, Seite 88 ff.;
BGH, Urteil vom 17. September 1954 - V ZR 79/53- BGHZ Band 14, Seite 306 = NJW 1954, Seite 1684 = Der Betriebs - Berater 1954, Seite 880;
BGH, Urteil vom 10. Februar 1960 - V ZR 113/58 - Der Betriebs - Berater 1960, Seite 344 ff.

Derartige Spannungsklauseln oder Gleitklauseln sind nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, die mit der Auffassung der Deutschen Bundesbank übereinstimmt, nicht genehmigungsbedürftig gemäß § 3 des Währungsgesetzes. Vergl. hierzu ferner Fögen, Bedeutung, Anwendungsbereich und Grundsätze für die Anwendung von § 3 Satz 2 des Währungsgesetzes, Der Betriebs - Berater 1958, Seite 1259 ff.

klausel nicht erfolgen. Von maßgebender Bedeutung für die steuerliche Anerkennung der Gleitklauseln ist weiterhin, den Maßstab für die Bemessung der Höhe des Wertes der vertraglich geschuldeten Leistung so rechtzeitig und genau bestimmt zu vereinbaren, daß eine willkürliche Festlegung des Entgelts hierdurch ausgeschlossen wird.

Das hauptsächliche Anwendungsgebiet der Gleitklauseln oder Spannungsklauseln liegt in dem Bereich der Anstellungsverträge hinsichtlich der Gehaltsansprüche und der Pensionszusagen im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung. Hier kann beispielsweise die Höhe der Tätigkeitsvergütung und der Pensionsvereinbarung zugunsten des Gesellschafter - Geschäftsführers einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit den Veränderungen des jeweiligen Branchentarifs für Angestellte gekoppelt werden. Es ist aber nicht erforderlich, als Vergleichsmaßstab betriebsverwandte Gehaltsgruppen heranzuziehen. Vielmehr ist es auch als zulässig zu erachten, den Anforderungen an die Tätigkeit entsprechende Beamtenbesoldungsgruppen oder Beamtenpensionen als Vergleichsmaßstab für die Bemessung der Gehälter oder Pensionen in der Industrie, dem Handel oder dem Dienstleistungsgewerbe zugrunde zu legen.(1)

Durch die Aufnahme einer solchen Gleitklausel oder Spannungsklausel in den zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter - Geschäftsführer geschlossenen Anstellungsvertrag wird

---

(1) so auch Sudhoff, a.a.O., Seite 417;
Heissmann, a.a.O., Der Betrieb 1965, Seite 604;
- en.-, GmbH - Gesellschafter - Geschäftsführer: Nachzahlungsverbot und Gehaltsgleitklauseln, Der Betrieb 1969, Seite 2204;
BGH, Urteil vom 17. September 1954 - V ZR 79/53 - BGHZ Band 14, Seite 306 = NJW 1954, Seite 1684.

bewirkt, daß sich steuerliche Nachteile für den Fall der Versäumnis einer rechtzeitigen Änderung und Anpassung des Vertrages an die gestiegenen Lebenshaltungskosten und an die allgemeine Einkommensentwicklung verhindern lassen. Denn bei dem Fehlen einer Gleitklausel oder Spannungsklausel in dem oben dargelegten Sinne würden zusätzliche Leistungen der Kapitalgesellschaft ohne eine vorherige Änderung des Anstellungsvertrages der vertraglichen Grundlage entbehren und daher ebenso gegen den Grundsatz des Nachzahlungsverbots verstoßen wie eine nachträgliche rückwirkende Ergänzung des Anstellungsvertrages in Bezug auf die Mehrleistungen, die zugleich den Grundsatz des Rückdatierungsverbots verletzen würde. Das hätte zur Folge, daß die über die ursprünglich vereinbarten Leistungen hinaus gezahlten Beträge bei der Kapitalgesellschaft nicht als Betriebsausgaben gewinnmindernd in Abzug gebracht werden könnten, sondern steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen wären. Derartige steuerliche Nachteile, die unter Umständen beträchtlich sein können, lassen sich mit Hilfe von Spannungsklauseln verhüten, durch die eine automatische Änderung und Anpassung schon bestehender Verträge herbeigeführt wird, so daß sich jeweils eine besondere, rechtzeitige Vertragsergänung erübrigt, die oftmals versehentlich aus nicht immer vermeidbaren Gründen unterbleibt. Dementsprechend fallen die auf Grund einer solchen Spannungsklausel erfolgenden Erhöhungen nicht unter den Grundsatz der steuerlichen Unzulässigkeit rückwirkender Rechtsgestaltungen, weil sie von vornherein vor dem Eintritt des Erhöhungsfalls vertraglich festgelegt worden sind. Dabei ist zu beachten, daß die Voraussetzungen, unter denen die Gleitklauseln Anwendung finden sollen, sowohl in zeitlicher Hinsicht als auch

im Hinblick auf den Umfang der Leistungsanpassung eindeutig bestimmt sein müssen.

Als eine weitere wichtige Anwendungsmöglichkeit der Spannungsklauseln kommen außerdem Mietverträge und Pachtverträge in Betracht. Hier kann zum Beispiel der Verzinsungsanteil des Mietentgeltes von der Veränderung des Wechseldiskontsatzes abhängig gemacht werden, falls eine Kostenmiete vereinbart worden ist. Ferner kann für die Bemessungsgrundlage der Abschreibungsvergütung eine Baukostenindexklausel festgelegt werden, nach der bei einer Steigerung des Baukostenindex eine entsprechende Erhöhung des Mietentgelts eintritt.(1) Bei den Darlehensverträgen können Zinsgleitklauseln dergestalt vereinbart werden, daß sich die jeweilige Höhe der geschuldeten Zinszahlungen ebenfalls nach dem Wechseldiskontsatz richtet und eine diesbezügliche Anpassung erfolgt, wenn der Diskontsatz eine Änderung erfährt.

Aus der obigen Darstellung des Wesens der Spannungsklauseln oder Gleitklauseln und den angeführten Anwendungsfällen werden bereits die Unterschiede zu den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln ersichtlich. Während die Steuerklauseln zumeist und die Satzungsklauseln ausschließlich rückwirkend eingreifen sollen, wenn die steuerlichen Folgen ungünstiger sind, als die Steuerpflichtigen ursprünglich erwartet hatten oder falls die Unangemessenheit eines Entgelts nachträglich festgestellt wird, wirken die Spannungsklauseln demgegenüber in die Zukunft, sobald die Voraussetzungen für deren Eintritt erfüllt sind. Deshalb bestehen gegen die steuerliche Zulässigkeit der Gleitklauseln oder Spannungsklauseln im Gegensatz zu den

---

(1) so auch Henninger, Gleitklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1969, Seite 195.

Steuerklauseln und den Satzungsklauseln auch keine grundsätzlichen Bedenken. Ein weiterer Unterschied zwischen den Satzungsklauseln und den Gleitklauseln ist darin zu sehen, daß im Gegensatz zu den Satzungsklauseln, die sich auf sämtliche zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen beziehungsweise Gesellschaften vorkommenden Rechtsvorgänge erstrecken, die Spannungsklauseln ebenso wie in der Regel die Steuerklauseln in dem eigentlichen Sinne nach den jeweiligen besonderen Verhältnissen ausgestaltet und dementsprechend in Einzelverträge aufgenommen werden müssen, allgemeine Gleitklauseln also nicht möglich sind. Ferner können die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln sowohl bei Dauerschuldverhältnissen als auch bei Rechtsbeziehungen zur Anwendung gelangen, die sich auf einen einmaligen Leistungsaustausch beschränken. Die Spannungsklauseln oder Gleitklauseln sind demgegenüber ihrer Natur nach in erster Linie für die Dauerschuldverhältnisse von Bedeutung. Ein zusätzlicher wichtiger Unterschied zwischen den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln einerseits und den Gleitklauseln oder Spannungsklauseln andererseits besteht im Hinblick auf den Leistungsverkehr zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen und Gesellschaften. Während die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln darauf ausgerichtet sind, die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen wegen der Überschreitung der Angemessenheitsgrenze zu vermeiden, dienen die Gleitklauseln oder die Spannungsklauseln dem Zweck, verdeckte Gewinnausschüttungen infolge eines Verstoßes gegen den Grundsatz der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Rückdatierung zivilrechtlicher Rechtsgestal-

tungen und damit gegen das Nachzahlungsverbot abzuwenden. Aus diesen Erwägungen wird deutlich, daß die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln auf der einen Seite und die Gleitklauseln oder Spannungsklauseln auf der anderen Seite sich nicht wechselseitig ersetzen können, sondern vielmehr eine gegenseitige Ergänzung notwendig erscheint, um die steuerliche Belastung möglichst gering zu halten.

V. Die Arten der Steuerklauseln

Außer der schon dargelegten Unterscheidung zwischen den individuellen oder speziellen Steuerklauseln einerseits und den generellen oder universellen Steuerklauseln andererseits lassen sich die Steuerklauseln je nach ihrer besonderen Eigenart in mehrfacher Hinsicht einteilen und untergliedern. Dabei können die Steuerklauseln in dem konkreten Einzelfall so ausgestaltet sein, daß sie zugleich die Merkmale verschiedener Arten der Steuerklauseln erfüllen und dementsprechend unter mehrere ihrer Gruppen einzuordnen sind. Die folgende Darstellung der verschiedenen Arten der Steuerklauseln soll sich auf eine Gegenüberstellung ihrer wesentlichen Unterscheidungskriterien beschränken, während die Erörterung ihrer jeweiligen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Besonderheiten späteren Einzelabschnitten vorbehalten bleibt, soweit dies in dem Interesse der Klarstellung der teilweise unterschiedlichen Problematik ihrer Zulässigkeit und ihrer steuerlichen Wirkungen erforderlich erscheint.

1.) Ausdrückliche Steuerklauseln

Eine ausdrückliche Steuerklausel ist dann gegeben, wenn ein Rechtsgeschäft unter der ausdrücklichen Bedingung vorgenommen wird, daß es seine Wirksamkeit vollständig oder zum Teil von Anfang an verlieren soll, falls die steuerlichen Folgen, die an das betreffende Rechtsgeschäft geknüpft werden, sich als ungünstiger erweisen, als die Beteiligten bei der Vornahme des Rechtsgeschäfts erwartet und vorausgesetzt haben. Sofern das Rechtsgeschäft nach den jeweils einschlägigen Bestimmungen des Privatrechts formbedürftig ist,

bedarf auch die Steuerklausel der entsprechenden Form. Im übrigen kann die Vereinbarung der ausdrücklichen Steuerklausel schriftlich oder mündlich erfolgen.

Soweit das Rechtsgeschäft schriftlich niedergelegt worden ist, empfiehlt es sich jedoch aus Gründen der Beweissicherung, die Steuerklausel ebenfalls schriftlich zu vereinbaren und zwar möglichst in dieselbe Vertragsurkunde und nicht in einen gleichzeitig oder später abgeschlossenen Zusatzvertrag aufzunehmen, da die schriftlich getroffenen Abreden nicht nur bei der gesetzlich angeordneten sondern auch in dem Falle der gewillkürten Schriftform die Vermutung der Vollständigkeit und der Richtigkeit auslösen.

2.) Stillschweigende Steuerklauseln

Die sogenannten stillschweigend vereinbarten Steuerklauseln sind, wie bereits aus ihrer Bezeichnung hervorgeht, dadurch gekannzeichnet, daß bei ihnen im Gegensatz zu den ausdrücklichen Steuerklauseln eine besondere Vereinbarung eines steuerlichen Bedingungsvorbehalts hinsichtlich der Gültigkeit des Rechtsgeschäfts fehlt. Die stillschweigenden Steuerklauseln unterscheiden sich demgemäß von den ausdrücklichen Steuerklauseln weder nach ihrem Inhalt noch nach ihren Rechtsfolgen, sofern von den Fällen formbedürftiger Rechtsgeschäfte abgesehen wird, sondern lediglich auf Grund der Form der Vereinbarung.(1)

(1) so auch Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 455 unten);
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Berlin 1967, Seite 23 (TZ. 20);

Fortsetzung Seite 62 unten

Das Vorliegen einer stillschweigenden Steuerklausel kann bei dem Fehlen einer ausdrücklich vereinbarten Steuerklausel nur in sehr engen Grenzen und unter strengen Voraussetzungen angenommen und anerkannt werden. Keineswegs kann in allen Fällen, in denen sich die Parteien über die steuerlichen Auswirkungen ihrer Vereinbarungen geirrt haben, eine stillschweigende Steuerklausel unterstellt werden.(1) Vielmehr müssen konkrete Anhaltspunkte dafür nachgewiesen werden, daß die Beteiligten eine bestimmte Rechtsgestaltung bei Kenntnis ihrer nachteiligen steuerlichen Folgen entweder überhaupt nicht oder in einer anderen Weise verwirklicht hätten, die sich steuerlich vorteilhafter auswirken würde. Das trifft insbesondere dann zu, wenn der Zweck eines Vertrages von seinem wirtschaftlichen Ergebnis her an dem Ausmaß der damit verbundenen steuerlichen Belastung scheitert, über das sich die Parteien bei dem Abschluß des Vertrages unrichtige

---

Fortsetzung von Seite 61 unten:

Kayser, Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Wirtschafts - Prüfung 1968, Seite 481 ff. (Seite 485 rechte Spalte unten);
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 9, München 1969, Seite 101.

---

(1) Böttcher, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, Steuerberater - Jahrbuch 1962/63, Köln 1963, Seite 57 ff. (Seite 73);
Mutze, Steuerklauseln, Finanz - Rundschau 1964, Seite 37 ff. (Seite 38 linke Spalte unten);
Mittelbach, a.a.O., Seite 25, (TZ. 25 letzter Absatz).

Vorstellungen gemacht haben,[1] der Vertrag nach der Kenntnisnahme des Irrtums unverzüglich im beiderseitigen Einvernehmen als gegenstandslos betrachtet und die Rückgängigmachung der eingetretenen Rechtsänderungen durchgeführt worden ist.

Die Voraussetzungen für die Annahme einer stillschweigend vereinbarten Steuerklausel müssen sich demgemäß aus den äußeren Umständen des Einzelfalls ergeben. Dazu gehört auch, daß aus ihnen auf einen entsprechenden Geschäftswillen der Steuerpflichtigen geschlossen werden kann, eine stillschweigende Steuerklausel zu vereinbaren. Der Anwendungsbereich der stillschweigenden Steuerklauseln ist daher eng begrenzt und beschränkt sich auf besonders gelagerte Ausnahmefälle.[2] Als nicht zutreffend ist aber die Ansicht von P a u l i c k zu bezeichnen, die rechtsgeschäftlichen Steuerklauseln seien stets ausdrücklich vereinbart.[3] Daraus läßt sich in dem Umkehrschluß nur herleiten, stillschweigende Steuerklauseln könnten nicht vorkommen. Diese Auffassung steht auch im Widerspruch zu den sonstigen Ausführungen von P a u l i c k über die stillschweigenden Steuerklauseln.[4]

---

(1) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1. bis 5. Auflage, Köln 1951 - 1968, Anm. 14 zu § 225 AO;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 34 d zu § 4 EStG;
Henninger, Neuzeitliche Steuerklauseln, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 2, Seite 725.

(2) Nähere Einzelheiten zu der zivilrechtlichen und der steuerrechtlichen Seite der stillschweigenden Steuerklauseln werden in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer V dargestellt.

(3) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 15 zu § 225 AO;

(4) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 14 zu § 225 AO.

3.) Negative Steuerklauseln

Unter einer negativen Steuerklausel ist die in einem Rechtsgeschäft enthaltene Bestimmung zu verstehen, derzufolge das betreffende Rechtsgeschäft in seiner Gesamtheit als hinfällig gelten soll, wenn es eine ungünstigere steuerrechtliche Beurteilung erfährt, als sich die Beteiligten bei der Vornahme des Rechtsgeschäfts vorgestellt haben. Die negative Steuerklausel bezieht sich auf einen objektiv gewissen, für die Steuerpflichtigen aber ungewissen gegenwärtigen Umstand, nämlich auf die ihnen unbekannte steuerliche Rechtslage in dem Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts.(1) Eine solche negative Steuerklausel lag dem schon mehrfach erwähnten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961(2) zugrunde. Dabei war die Wirksamkeit eines Kaufvertrages über ein Motorfrachtschiff von der steuerlichen Anerkennung des Schiffsverkaufs als tarifbegünstigte Teilbetriebsveräußerung im Sinne der §§ 16, 34 EStG abhängig gemacht worden. Diese negative Steuerklausel wies insofern eine Besonderheit auf, als in ihr die Frage der steuerrechtlichen Beurteilung mit einer Frist gekoppelt war. Außerdem handelte es sich zugleich um eine individuelle und ausdrücklich vereinbarte Steuerklausel, so daß sich die Abgrenzung der verschiedenen Arten der Steuerklauseln in diesem Falle überschneidet.

---

(1) Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 455 unten und Spalte 456 oben; Kayser, a.a.O., Seite 486 linke Spalte oben.

(2) BFH, Urteil vom 24. August 1961, - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13.

4.) Positive Steuerklauseln

Bei der positiven Steuerklausel soll im Gegensatz zu der negativen Steuerklausel nicht das ganze Rechtsverhältnis von Anfang an als unwirksam angesehen werden, sondern nur der Teil des Rechtsgeschäfts, dem von dem Steuerrecht die Anerkennung wegen des Fehlens der wirtschaftlichen Äquivalenz versagt wird.(1) Der Unterschied zwischen den positiven und den negativen Steuerklauseln liegt also darin, daß bei den positiven Steuerklauseln das Rechtsgeschäft als solches gültig bestehen bleibt und jeweils nur ein bestimmter Teil der Vereinbarung, wie zum Beispiel die Höhe des Entgelts, von der Steuerklausel betroffen wird.

Die positiven Steuerklauseln sind ebenso wie die Satzungsklauseln hauptsächlich für den Leistungsverkehr in dem Verhältnis zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern von Bedeutung. Sie bezwecken demnach, verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden. Dabei sollen die positiven Steuerklauseln die Rechtsbeziehungen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern insoweit aufrechterhalten, als das Angemessenheitsprinzip in dem Rahmen des gegenseitigen Leistungsaustausches gewahrt ist. Im übrigen sollen an die Stelle der vereinbarten Leistungen diejenigen treten, welche die Finanzverwaltung nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten für angemessen und deshalb als Betriebsausgaben für abzugsfähig hält. Hinsichtlich des als

---

(1) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler a.a.O., Anm. 12 zu § 225 AO;
Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 456;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschafts - Prüfung 1968, Seite 486 linke Spalte;
Beker, a.a.O., Seite 100;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 5.

überhöht beanstandeten Teils der Leistungen werden in der Regel zugleich, ähnlich wie bei den Satzungsklauseln, Rückgewähransprüche der Kapitalgesellschaften gegen die begünstigten Gesellschafter ausbedungen. Demgegenüber finden die positiven Steuerklauseln in Verträgen unter Fremden nur selten Anwendung, weil sie ihrer Natur nach nicht geeignet sind, dem Ausgleich gegensätzlicher privater Interessen zu dienen.(1)

Den Fall einer positiven Steuerklausel behandelte das bereits angeführte rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. März 1963.(2)

Die Zweckmäßigkeit der Vereinbarung positiver Steuerklauseln wird in der Rechtslehre teilweise mit der Begründung angezweifelt, hierdurch könnte die Finanzbehörde erst darauf aufmerksam gemacht und dazu veranlaßt werden, einen Teil der Leistungen für unangemessen und somit für verdeckte Gewinnausschüttungen zu erklären.(3) Diese Bedenken erscheinen jedoch nicht als stichhaltig. Denn einmal erweist es sich oftmals als außerordentlich schwierig, das Angemessenheitsverhältnis zwischen den Leistungen der Kapitalgesellschaften und den Gegenleistungen der Gesellschafter genau zu bestimmen, so daß von vornherein nicht feststeht, ob

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 100;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 486 linke Spalte Mitte;
Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 456.

(2) Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13. März 1963 - V 74/62 E - EFG 1963, Seite 454, Nr.609; siehe hierzu die obigen Ausführungen unter der Ziffer I, 2, b des Ersten Teils (Seite 24 und 25).

(3) Spitaler - Niemann, Die Angemessenheit der Bezüge geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, Heft 1 der Schriftenreihe Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, 3. Auflage, Köln 1969, Seite 59;
Kayser, a.a.O., Seite 486 linke Spalte Mitte.

insofern überhaupt ein Anlaß zu Beanstandungen gegeben ist, wenn von den Ausnahmefällen eines objektiv krassen Mißverständnisses zwischen Leistung und Gegenleistung abgesehen wird. Zum anderen handelt es sich bei der Aufnahme von positiven Steuerklauseln in rechtsgeschäftliche Abreden um eine reine Vorsichtsmaßnahme, durch die der Gefahr einer unter Umständen erheblich höheren Steuerbelastung vorgebeugt werden soll. Dieser Vorzug dürfte den Nachteil zumindest ausgleichen, der sich daraus ergeben kann, daß die Finanzbehörde auf Grund einer positiven Steuerklausel erst bewogen wird, das Angemessenheitsverhältnis zu überprüfen. Deshalb sollte auf die Vereinbarung positiver Steuerklauseln als Sicherungsmittel gegen das unwägbare Steuerrisiko nicht verzichtet werden.

5.) Auflösend bedingte Steuerklauseln

a) mit ex - nunc Wirkung

Ein Rechtsgeschäft, das mit einer auflösend bedingten Steuerklausel mit ex - nunc Wirkung versehen ist, liegt in dem Falle vor, wenn das betreffende Rechtsgeschäft nach dem Willen der Parteien erst dann unwirksam werden soll, falls verbindlich feststeht, daß es steuerrechtlich ungünstiger zu beurteilen ist, als die Beteiligten bei der Vornahme des Rechtsgeschäfts angenommen haben. Die Hinfälligkeit des Rechtsgeschäfts mit steuerlicher Wirkung soll also nicht mit rückwirkender Kraft erfolgen, sondern erst ab dem Zeitpunkt des Bedingungseintritts. Derartige Steuerklauseln sind praktisch ohne nennenswerte Bedeutung. Denn mit ihnen lassen sich die entstandenen Steuerfolgen nur unvollkommen wieder beseitigen, weil sich der

Eintritt der vereinbarten Bedingung in der Regel erst in einem späteren Veranlagungsabschnitt auswirkt und die Veranlagung des Jahres, in dem das Rechtsgeschäft abgeschlossen und vollzogen wurde, hiervon dementsprechend unberührt bleibt.(1)

b) mit ex - tunc Wirkung

Steuerklauseln, deren auflösende Bedingung ex - tunc wirkt, sind demgegenüber dann gegeben, wenn das bedingte Rechtsgeschäft von Anfang an ungültig sein soll, falls dessen rechtskräftige steuerrechtliche Würdigung durch die Finanzverwaltung oder die Finanzgerichte von den Vorstellungen der Steuerpflichtigen zu deren Ungunsten abweicht. In diesem Falle sollen also die an den Eintritt der auflösenden Bedingung geknüpften Rechtsfolgen auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurückbezogen werden. Steuerklauseln dieser Art sind in der Praxis am häufigsten anzutreffen, und zwar zugleich als ausdrücklich vereinbarte, individuelle, negative oder positive Steuerklauseln. Bei ihnen tritt auch der eigentliche Kern der steuerrechtlichen Problematik der Anerkennung der Steuerklauseln deutlich in Erscheinung. Dieser besteht in der Frage, ob es steuerrechtlich für zulässig erachtet werden kann, bedingte Rechtsgeschäfte dergestalt abzuschließen, daß sie bei dem Eintritt der Bedingung von vornherein als hinfällig anzusehen sind mit der Wirkung der Wiederaufhebung der aus der Durchführung der Rechtsgeschäfte bereits entstandenen steuerlichen Folgen.

---

(1) so auch Böttcher, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, Steuerberater - Jahrbuch 1962/63, Köln 1963, Seite 57 ff. (Seite 80).

6.) Aufschiebend bedingte Steuerklauseln

Rechtsgeschäfte, denen eine aufschiebende Bedingung als Steuerklausel hinzugefügt ist, sind im Gegensatz zu den auflösend bedingten Steuerklauseln dadurch gekennzeichnet, daß ihre Wirkungen erst dann eintreten sollen, wenn verbindlich feststeht, daß die steuerrechtliche Beurteilung der betreffenden Rechtsgeschäfte durch die Finanzbehörde oder die Finanzgerichte mit den Vorstellungen übereinstimmt, die sich die Beteiligten anläßlich der Vereinbarung der Rechtsgeschäfte über deren steuerliche Folgen gemacht haben. Die Rechtsgeschäfte sind demgemäß vor dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung nicht wirksam. Ihre Wirksamkeit wird vielmehr bis zu der rechtskräftigen Entscheidung der Finanzverwaltung über die mit ihnen verbundenen Steuerfolgen hinausgeschoben. Der Unterschied zwischen den aufschiebend bedingten Steuerklauseln und den auflösend bedingten Steuerklauseln besteht somit darin, daß bei den letzteren die jeweiligen Rechtsgeschäfte sofort mit ihrer Vornahme voll wirksam sind, bei dem Eintritt der auflösenden Bedingung später aber unwirksam werden, und zwar entweder von Anfang an oder erst ab dem Zeitpunkt des Bedingungseintritts, während die aufschiebend bedingten Rechtsgeschäfte zunächst keine Wirkung entfalten, sondern in der Schwebe bleiben, bis die aufschiebende Bedingung eintritt, oder überhaupt keine Wirksamkeit erlangen und daher nicht vollzogen werden, falls die Bedingung ausfällt. Dabei ist es auch denkbar, daß nicht das gesamte Rechtsgeschäft, sondern nur ein Teil desselben von einer aufschiebenden Bedingung des Inhalts abhängig gemacht wird, daß die angestrebten Rechtsänderungen erst eintreten sollen, wenn sich das Finanzamt der steuerlichen Würdigung dieses

Teils des Rechtsgeschäfts durch die Parteien anschließt.(1) Bei den aufschiebend bedingten Steuerklauseln wird der steuerbegründende Tatbestand dementsprechend erst nach dem Zeitpunkt des Bedingungseintritts verwirklicht, so daß ein steuerrechtliches Rückwirkungsproblem bei ihnen, ähnlich wie bei den auflösend bedingten Steuerklauseln mit ex - nunc Wirkung, nicht auftreten kann. Diese beiden Arten der Steuerklauseln nehmen also insoweit eine Sonderstellung ein.

Der Anwendungsbereich der aufschiebend bedingten Steuerklauseln ist aus zwei Gründen erheblich eingeschränkt. Denn einmal setzt ihre Anwendung voraus, daß die wirtschaftlichen Gegebenheiten, die dem aufschiebend bedingten Rechtsgeschäft zugrunde liegen, nicht dessen umgehende Durchführung erfordern, sondern eine zeitliche Hinausschiebung der Wirkungen des Rechtsgeschäfts ermöglichen, bis Klarheit über seine steuerliche Behandlung seitens der Finanzverwaltung besteht. Das ist aber nur selten der Fall, weil die Beteiligten in der Regel an dem sofortigen Vollzug der betreffenden Rechtsgestaltung interessiert sind.(2)

---

(1) siehe hierzu das in dem Zweiten Teil, Abschnitt C, Ziffer II, 2 angeführte Beispiel.

(2) so auch Böttcher, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, Steuerberater - Jahrbuch 1962/63, Köln 1963, Seite 57 ff. (Seite 82);
Böttcher - Beinert, Steuerklauseln, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 3. Fortsetzungs-Blatt;
Mutze, Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln, Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon - Kommentar zum gesamten Steuerrecht in Lose - Blatt - Form, Berlin - Bielefeld - München 1966, Seite 6.

Zum anderen muß gewährleistet sein, daß eine Entscheidung des Finanzamts beziehungsweise der Finanzgerichte über den Eintritt oder den Ausfall der aufschiebenden Bedingung in dem Rahmen des Besteuerungsverfahrens herbeigeführt werden kann. Das nicht vollzogene, aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft muß sich demzufolge steuerlich schon in irgendeiner Weise ausgewirkt haben, um eine Untersuchung der mit ihm im Zusammenhang stehenden steuerlichen Fragen vor dem Eintritt der Bedingung zu erreichen. Das ist grundsätzlich nicht der Fall, da ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft keine Rechtswirkungen in dem steuerlichen Sinne erzeugt, solange die Bedingung noch nicht eingetreten ist, so daß für die Finanzbehörde keine Veranlassung besteht, die Rechtslage vorzeitig zu klären. Nur ausnahmsweise ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen eine steuerliche Auswirkung auf die Gewinnermittlung trotz des Nichtvollzuges des Rechtsgeschäfts bereits vor dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung gegeben, wenn nach den Grundsätzen des Bilanzsteuerrechts eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten hinsichtlich des aufschiebend bedingten Rechtsgeschäfts in Höhe der beabsichtigten Leistung in der Ertragssteuerbilanz als Passivposten eingesetzt werden darf.[1] In diesem Falle hat die Finanz-

---

(1) vergl. hierzu Böttcher, a.a.O., Steuerberater-Jahrbuch 1962/1963, Seite 82; Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschafts - Praxis, 3. Fortsetzungs-Blatt; Mutze, a.a.O., in Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 6; Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 865 ff. (Seite 866 rechte Spalte oben); Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Berlin 1967, Seite 25 (TZ. 26 und 27), Seite 27 und 28 (TZ. 32 und 33), Seite 81 und 82 (TZ. 186 bis 189); Institut "Finanzen und Steuern", Steuerklauseln Brief Nr. 105, Bonn 1968, Seite 1 und 2.

verwaltung über die Berechtigung der Bildung jener Rückstellung zu befinden. Dabei ist zu prüfen, ob und inwieweit eine Verbindlichkeit aus dem aufschiebend bedingten Rechtsgeschäft herrührt und dementsprechend hierfür eine Rückstellung steuerlich als gewinnmindernd anerkannt werden kann. Die Steuerpflichtigen erhalten damit zugleich Gewißheit über den Eintritt oder den Ausfall der aufschiebenden Bedingung.

Es bleibt demnach festzuhalten, daß die Steuerfolgen eines Rechtsgeschäfts lediglich in einem eng begrenzten Umfang zur aufschiebenden Bedingung des betreffenden Rechtsgeschäfts gemacht werden können.(1)

7.) Rechtzeitig vereinbarte Steuerklauseln und nachgeholte Steuerklauseln

In dem steuerrechtlichen Schrifttum(2) wird außerdem noch zwischen den rechtzeitig verein-

---

(1) Weitere Einzelheiten zu der zivilrechtlichen und der steuerrechtlichen Seite der aufschiebend bedingten Steuerklauseln werden in dem Zweiten Teil, Abschnitt C, unter der Ziffer II dargestellt.

(2) siehe hierzu Mittelbach, a.a.O., Seite 54 und 55 (TZ. 95 bis 98)
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., S.10;
Mutze, a.a.O., in Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 13; derselbe, Steuerklauseln, Finanz - Rundschau 1964, Seite 37 ff. (Seite 38 linke Spalte);
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 867, linke Spalte;
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9.Auflage, Stuttgart 1969, TZ. 136 zu § 2 EStG (Seite 159 am Ende); derselbe, Steuer- und Satzungsklauseln - Bedeutung und Wirksamkeit, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 505 ff. (Seite 507 rechte Spalte unten);
Henninger, Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 2. Fortsetzungs - Blatt;

Fortsetzung Seite 73 unten

barten Steuerklauseln und den sogenannten nachgeholten Steuerklauseln unterschieden, die auch als nachträglich vereinbarte Steuerklauseln bezeichnet werden können. Dabei werden die nachgeholten Steuerklauseln im Gegensatz zu den zeitgerecht vereinbarten Steuerklauseln auch dann als unzulässig erachtet, wenn die steuerrechtliche Anerkennung der Steuerklauseln im übrigen allgemein bejaht wird. Um diese beiden Arten der Steuerklauseln voneinander abzugrenzen, bedarf es somit einer Klärung der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt die Steuerklauseln wirksam vereinbart werden können.

Nach der herrschenden Ansicht der Rechtslehre(1) wird in dieser Hinsicht der Zeitpunkt des Abschlusses der Rechtsgeschäfte für maßgebend gehalten. Das bedeutet, daß die Steuerklauseln bei der Vornahme der Rechtsgeschäfte gleichzeitig Inhalt derselben sein müssen. Darüber hinaus wird es teilweise als unschädlich betrachtet, wenn unmittelbar in dem Anschluß an die Vornahme des Rechtsgeschäfts eine ergänzende Abrede über eine Steuerklausel in einer besonderen Zusatzvereinbarung getroffen wird, die sich auf das soeben abgeschlossene Rechtsgeschäft bezieht.(2) Danach

---

Fortsetzung von Seite 72 unten:

Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, Steuer und Recht, Band 18, Herne 1964, Seite 16 unten;
Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 16 zu § 225 AO;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 34 f zu § 4 EStG;
- en.-, Nachgeholte Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1234 ff.

---

(1) siehe die unter der Fußnote(2) auf Seite 72 zitierten Autoren.

(2) Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, 2. Fortsetzungs - Blatt; Mutze,a.a.O., in Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 13; - en.-, Nachgeholte Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1234 ff. (Seite 1235 linke Spalte).

fallen also sämtliche zu einem späteren Zeitpunkt vereinbarte Steuerklauseln unter den Begriff der nachgeholten Steuerklauseln. Diese überwiegend vertretene Meinung wird damit begründet, daß eine erst nach dem Abschluß des Rechtsgeschäfts beigefügte Steuerklausel infolge des steuerrechtlichen Grundsatzes der Nichtanerkennung der Rückbeziehung rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen steuerlich unbeachtlich sei, weil anderenfalls eine mißbräuchliche Rechtsgestaltung vorliegen würde.(1)

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Denn nach der hier vertretenen Ansicht ist nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts, sondern entscheidend auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld abzustellen. Diese entsteht bei den laufend veranlagten Steuern, wie beispielsweise bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, erst mit dem Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums (§ 3 Abs. 5 StAnpG). Es ist daher nicht einzusehen, weshalb Steuerklauseln gemäß dem Grundsatz der wirtschaftlichen Gestaltungsfreiheit nicht durch eine entsprechende Vertragsabänderung innerhalb des laufenden Erhebungsabschnitts nachträglich vereinbart werden dürfen, solange noch keine steuerlichen Folgen eingetreten sind. Insoweit kann von einer mißbräuchlichen Rechtsgestaltung nicht gesprochen werden. Die Nachholung von Steuerklauseln muß somit bei den periodisch veranlagten Steuern in der gleichen Weise möglich sein, wie die Rückgängigmachung eines Geschäftsvorfalls, insbesondere einer verdeckten Gewinnausschüttung, innerhalb desselben

---

(1) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 16 zu § 225 AO; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 10.

Veranlagungszeitraums mit steuerlicher Wirkung gestattet ist.(1) Im übrigen ergibt sich der Entstehungszeitpunkt für den Steueranspruch in der Regel aus den Einzelsteuergesetzen. Das trifft vor allem auf die einmalig erhobenen Steuern zu. Hier ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zumeist identisch mit der Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands, die normalerweise mit der Durchführung des betreffenden Rechtsgeschäfts erfolgt, so daß Steuerklauseln nach diesem Zeitpunkt nicht mehr vereinbart werden können.

Aus den obigen Ausführungen wird bereits die Abgrenzung der rechtzeitig vereinbarten Steuerklauseln von den nachgeholten Steuerklauseln, deren Zulässigkeit mit Recht verneint wird, in dem hier verstandenen Sinne ersichtlich. Sie soll nachstehend an Hand weniger Einzelfälle erläutert werden.

Bei der schenkungshalber vereinbarten Überlassung eines Teilbetriebs an einen Familienangehörigen kann zum Beispiel der Schenkungsvertrag zunächst ohne eine Steuerklausel abgeschlossen sein. Eine Änderung dieses Vertrages durch die Aufnahme einer Steuerklausel ist nur solange möglich, wie die einzelnen zu dem Teilbetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter noch nicht übertragen worden

---

(1) so auch Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart 1969, TZ. 136 zu § 2 EStG (Seite 159 unten);
derselbe, Steuer- und Satzungsklauseln - Bedeutung und Wirksamkeit, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 505 ff. (Seite 507 rechte Spalte unten).
Auf die Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen und verdeckten Gewinnausschüttungen innerhalb desselben Veranlagungszeitraums wird an späterer Stelle noch ausführlich eingegangen.

sind und demzufolge der die Schenkung-steuerpflicht auslösende Tatbestand noch nicht erfüllt ist.

Eine als unzulässig anzusehende Nachholung einer Steuerklausel ist demgegenüber dann gegeben, wenn beispielsweise bei der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks nebst Gebäuden erst nach dem Ablauf des Veranlagungszeitraums unter dem Einfluß des in dem betreffenden Erhebungsabschnitt erzielten günstigen Geschäftsergebnisses eine Steuerklausel dahin vereinbart wird, daß der Kaufvertrag von Anfang an als hinfällig gelten soll, falls der Vorgang nicht als Teilbetriebsveräußerung anerkannt und der Veräußerungsgewinn dem ermäßigten Steuertarif im Sinne von §§ 16, 34 EStG dementsprechend nicht unterworfen wird.

Eine Besonderheit besteht bei den Dauerschuldverhältnissen. Hier können Steuerklauseln auch noch nach dem Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums oder nach der Verwirklichung von steuerlich erheblichen Tatbeständen in die einzelnen Rechtsgeschäfte aufgenommen werden. Dadurch wird der ursprüngliche, unbedingt abgeschlossene Vertrag aufgehoben und durch einen neuen, mit einer Steuerklausel versehenen Vertrag ersetzt. Solche nachträglich vereinbarte Steuerklauseln haben jedoch nur Wirkung für die Zukunft. Die bereits abgelaufenen Erhebungsabschnitte bleiben hiervon somit unberührt.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, daß eine schädliche Nachholung einer Steuerklausel nicht stattfindet, wenn eine nachweisbar nur stillschweigend vereinbarte Steuerklausel nachträglich in eine ausdrückliche Steuerklausel umgewandelt wird. Eine unzulässige Nachholung

einer Steuerklausel liegt ferner nicht vor, falls eine zunächst lediglich mündlich, aber ausdrücklich festgelegte Steuerklausel später schriftlich bestätigt wird. Zur Sicherstellung der Wirksamkeit der Steuerklausel sind dabei in beiden Fällen etwaige weitergehende Formvorschriften zu berücksichtigen, deren Einhaltung das zugrunde liegende Rechtsgeschäft nach den jeweils einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen erfordert.

VI. Die Bedeutung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln

1.) im Vergleich zu den Auskünften und den Zusagen der Finanzbehörden nach dem gegenwärtig geltenden Recht

In der Einführung wurde schon angedeutet, daß neben den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln die Auskünfte und die Zusagen der Finanzämter als ein weiteres Sicherungsmittel der Steuerpflichtigen gegen das unwägbare Steuerrisiko in Betracht kommen. Sowohl die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln als auch die Auskünfte und die Zusagen der Finanzverwaltung dienen nämlich derselben Zweckbestimmung. Die Funktion sämtlicher vorgenannten Rechtsinstitute besteht darin, der mangelnden Voraussehbarkeit der steuerlichen Folgen von Rechtsvorgängen wirksam zu begegnen und damit dem legitimen Bedürfnis der Steuerpflichtigen nach Rechtssicherheit Rechnung zu tragen. Diese Vorhersehbarkeit der Steuerbelastungen ist wegen der Unmöglichkeit, alle vorkommenden Sachverhalte gesetzlich konkret zu formulieren, infolge der oftmals in Erscheinung tretenden Auslegungsschwierigkeiten hinsichtlich komplizierter Steuerrechtsnormen, auf Grund des ständig wachsenden Umfangs von Ausnahmeregelungen als Folge der wirtschaftspolitischen und sozialen Lenkungsfunktion des Steuerrechts und wegen der damit verbundenen, häufig in kurzen Zeitabständen erfolgenden Änderungen der Steuergesetze, der steuerlichen Rechtsverordnungen und der Erlasse der Finanzverwaltung nicht mehr gewährleistet. Die fortschreitende Entwicklung in der Rechtsanwendung durch die Finanzrechtsprechung und die

Finanzbehörden trägt ferner dazu bei, die steuerlichen Auswirkungen bestimmter Rechtsgestaltungen in Einzelfällen weitgehend unvorhersehbar zu machen. Die nachstehenden Ausführungen über die Auskünfte und die Zusagen der Finanzämter nach dem gegenwärtig geltenden Recht sowie über die geplante gesetzliche Regelung von verbindlichen Zusagen der Finanzverwaltung in dem Rahmen der in Aussicht genommenen Neufassung der Reichsabgabenordnung sollen sich im wesentlichen auf die Klärung der hier interessierenden Frage beschränken, ob und inwieweit diese beiden Rechtsinstitute als geeignete Sicherungsmittel der Steuerpflichtigen gegen die Unübersichtlichkeit des Steuerrechts bezeichnet werden und damit die Vereinbarung rechtsgeschäftlicher Steuerklauseln oder die Festlegung von Satzungsklauseln ersetzen können. Jene Frage ist auf Grund der umstrittenen steuerrechtlichen Anerkennung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln besonders bedeutsam.

Das Recht der Auskünfte und der Zusagen der Finanzämter ist bisher noch nicht innerhalb des allgemeinen Abgabenrechts gesetzlich normiert worden, obwohl vor allem die Bundesverbände der steuerberatenden Berufe, mehrere Spitzenorganisationen der gewerblichen Wirtschaft, der Bund deutscher Steuerbeamten und die Steuerrechtswissenschaft[1] dahin gehende Forderungen bereits

---

(1) siehe hierzu Thoma, Zur Frage einer Betriebsprüfungsordnung und zur Frage von Vorwegentscheidungen und verbindlichen Zusagen, Steuerberater - Jahrbuch 1960/61, Köln 1961, Seite 17 ff. (Seite 21 ff.); derselbe, Zur Änderung der Reichsabgabenordnung 1966, Der Betriebs-Berater 1966, Seite 1180 ff.; Flick, Verbindliche Auskünfte des Finanzamtes, Steuer und Wirtschaft 1961, Spalte 249 ff.; Spitaler, Verbindliche Zusicherungen im Steuerrecht, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 1333 ff.; derselbe, Zur Frage der Institutionalisierung

Fortsetzung auf Seite 80 unten

seit geraumer Zeit erhoben haben und schon zwei diesbezügliche Regierungsentwürfe(1) dem Bundestag zur Beschlußfassung vorgelegt wurden, dann aber in den betreffenden Legislaturperioden infolge Zeitmangels nicht mehr abschließend beraten werden konnten.

Ein gesetzlich geregeltes Auskunftsverfahren besteht ausnahmsweise nur für wenige, eng begrenzte Teilgebiete des Steuerrechts. Dabei wird den Finanzbehörden in Einzelfällen auf Grund besonderer Vorschriften unter genau umrissenen Voraussetzungen eine Verpflichtung zur Auskunftserteilung auferlegt und teilweise zugleich eine Bindung

---

Fortsetzung von Seite 79 unten:

verbindlicher Zusicherungen im Steuerrecht, Deutsche Steuer - Zeitung 1962, Ausgabe A, Seite 124 ff.;
Koch - Kohlrust, Verbindliche Auskünfte im Steuerrecht, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 649 ff. mit weiteren Nachweisen;
Kampmann, Die Erteilung von Rechtsauskünften durch die Finanzämter, Stuttgart 1963, Seite 116 bis 118, ebenfalls mit weiteren Literaturangaben;
Haver, Verbindliche Auskunft im Steuerrecht. Empfiehlt es sich, die verbindliche Steuerauskunft gesetzlich zu regeln? Der Betriebs - Berater 1967, Seite 1201 ff. mit zusätzlichen Hinweisen auf das neuere Schrifttum.

---

(1) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze (AOÄG 1964) nebst Begründung, Bundestags - Drucksache IV/2442, Seite 3 bis 5 und Seite 13 bis 17;
Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung (AOÄG 1966) einschließlich Begründung, Bundestags - Drucksache V/885, Seite 2 bis 10.

der Finanzverwaltung an gegebene Auskünfte festgelegt. Hierunter fallen die Zolltarifauskunft (§ 23 ZollG) und die Anrufungsauskunft in dem Lohnsteuerabzugsverfahren (§ 56 LStDV). Die Anrufungsauskunft bietet gegenüber der Zolltarifauskunft jedoch nur eine geringere Schutzwirkung zugunsten der Steuerpflichtigen. Denn sie enthält keine materielle Entscheidung über Steueransprüche und stellt somit keine Verfügung dar. Im Gegensatz zu der verbindlichen Zolltarifauskunft tritt dementsprechend durch die Anrufungsauskunft in dem Lohnsteuerverfahren keine rechtliche Bindung des Finanzamts an die von ihm in der Auskunft geäußerten Rechtsansicht oder Tatsachenwürdigung ein.(1) Die Finanzbehörde kann daher ihre in der Anrufungsauskunft vertretene Auffassung jederzeit ändern. Diese läßt sich grundsätzlich auch mit Rückwirkung widerrufen.(2)

---

(1) Kampmann, a.a.O., Seite 28;
Monreal, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, Schriften zum Steuerrecht, Band 2, Berlin 1967, Seite 37 und 38;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Seite 93 (TZ. 233 und 234);
Weisensee, Auskunft, Zusage und Vereinbarung im Steuerrecht - Überblick über die gegenwärtige Rechtslage -, Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 179 ff. (Seite 181 linke Spalte).

(2) RFH, Urteil vom 10. September 1930
- VI A 464/30 - RStBl. 1930, Seite 709;
RFH, Urteil vom 14. April 1931
- VI A 1303/30 - RStBl. 1931, Seite 530
= Band 28, Seite 262;
BFH, Urteil vom 30. Juli 1953
- IV 500/52 U - BStBl. 1953 III, Seite 295;
BFH, Urteil vom 13. November 1959
- VI 124/59 U - BStBl. 1960 III, Seite 108.

Zu erwähnen bleibt noch der Sonderfall des § 128 LAG. Nach dieser Bestimmung ist die Finanzverwaltung verpflichtet, dem Grundstückseigentümer oder dem Erbbauberechtigten sowie den Personen, zu deren Gunsten ein Recht an einem Grundstück oder an einem Erbbaurecht bestellt ist, Auskunft über das Bestehen und den Inhalt öffentlicher Lasten an den betreffenden Liegenschaften zu erteilen. Zwar wird durch § 128 LAG dem jeweiligen Berechtigten ein Anspruch auf Auskunftsgewährung eingeräumt. Dieser ist aber keine bindende Wirkung zuzuerkennen, weil es sich bei der Auskunft gemäß § 128 LAG ebenfalls nicht um eine Verfügung im Sinne der Abgabenordnung handelt.(1)

Die oben angeführten Beispiele eines gesetzlich geregelten Auskunftsverfahrens lassen sich wegen ihrer besonderen Eigenart und ihres Ausnahmecharakters auf andere Fälle des Begehrens der Steuerpflichtigen nach finanzbehördlichen Auskünften oder Zusagen nicht entsprechend anwenden. Infolge des Fehlens einer generellen gesetzlichen Regelung eines Auskunftsverfahrens sahen die Rechtsprechung und das steuerrechtliche Schrifttum es als ihre Aufgabe an, diese Lücke in der Gesetzgebung in rechtsschöpferischer und rechtsfortbildender Weise zu schließen und allgemeingültige Leitsätze aufzustellen, an die sich die Steuerpflichtigen in ihrem berechtigten Verlangen nach Auskünften und Zusagen der Finanzämter als Richtschnur halten können. Insbesondere der Bundesfinanzhof hat sich in jahrzehntelanger Rechtsprechung um einen Ausgleich der gegensätzlichen

---

(1) so auch Kampmann, a.a.O., Seite 30;
Monreal, a.a.O., Seite 38 und 39, jeweils mit näherer Begründung.
Siehe außerdem Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 181 linke Spalte.

Interessen der Finanzverwaltung nach einer weitgehenden Einschränkung ihrer Auskunftstätigkeit und dem Ausschluß der Bindungswirkung von erteilten Auskünften oder Zusagen einerseits sowie der Steuerpflichtigen nach einem möglichst umfassenden Schutz andererseits bemüht. Diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat sich inzwischen so weit gefestigt, daß im Hinblick auf die meisten und maßgebenden Zweifelsfragen jenes Teilproblems des allgemeinen Steuerrechts von einer annähernd gesicherten Rechtslage gesprochen werden kann.(1) Das Ergebnis dieser von dem Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entwickelten Grundsätze kann jedoch, von dem Standpunkt der Steuerpflichtigen aus betrachtet, keineswegs befriedigen. Denn ihr Schutz ist insoweit nur unzureichend gewährleistet, wie im einzelnen noch erläutert werden soll.

In den einschlägigen Urteilen des Bundesfinanzhofs(2) und der Finanzgerichte(3) sowie in der an

---

(1) vergl. hierzu die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562 = Band 73, Seite 813 = StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 39 mit Anmerkung von Kruse und vom 16. Juli 1964 - V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634, welche die bisherige, zu diesem Problemkreis ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung zusammenfassen.

(2) BFH, Urteil vom 22. August 1957 - IV 541/55 U - BStBl. 1957 III, Seite 366 = Band 65, S. 354; BFH, Urteil vom 23. Oktober 1958 - IV 199/57 - BStBl. 1959 III, Seite 85 = Band 68,Seite 219; BFH, Urteil vom 25. Oktober 1960 - I 62/59 S - BStBl. 1961 III, Seite 69 = Band 72,Seite 185; BFH, Urteil vom 26. Mai 1961 - III 326/58 U - BStBl. 1961 III, Seite 380 = Band 73,Seite 312; BFH, Urteil vom 28. September 1961 - IV 5/59 U- BStBl. 1962 III, Seite 32 = Der Betrieb 1962, Seite 118;
BFH, Urteil vom 16. September 1965 - V 91/63 U- BStBl. 1965 III, Seite 657 = Band 83,Seite 441.

(3) Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 16. Februar 1955 - I 190/52 - Deutsches Steuerrecht 1955, Seite 229 und 230.

diese Rechtsprechung anknüpfenden steuerrechtlichen Literatur[1] unterblieb lange Zeit eine klare begriffliche Abgrenzung der Auskünfte von den Zusagen. So wurden die Begriffe Auskunft und Zusage häufig nebeneinander für ein und dieselbe finanzbehördliche Erklärung verwendet, ohne daß eine Unterscheidung erfolgte.[2] Auch hinsichtlich der Auskünfte und der Zusagen selbst war zunächst kein einheitlicher und allgemein anerkannter Sprachgebrauch feststellbar. Die Zusagen wurden oftmals zugleich als Zusicherungen[3] oder als verbindliche Auskünfte[4] bezeichnet, während die Auskünfte gelegentlich unverbindliche Zusagen[5] genannt wurden. Dieser unbefriedigende Zustand hat sich teilweise bis in die Gegenwart fortgesetzt.

---

(1) so zum Beispiel Krah, Treu und Glauben im Steuerrecht, Deutsches Steuerrecht 1960, Seite 382

(2) Eine Legaldefinition des Begriffs der Auskunft ist auch in denjenigen steuerlichen Einzelvorschriften nicht enthalten, die ausnahmsweise ein gesetzlich geregeltes Auskunftsverfahren vorsehen.

(3) BFH, Urteil vom 29. Januar 1960 - VI 26/59 U - BStBl. 1960 III, Seite 96 = Band 70, Seite 262;
BFH, Urteil vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562 = Band 73, Seite 813.

(4) BFH, Urteil vom 6. März 1957 - II 12/57 U - BStBl. 1957 III, Seite 173 = Band 64, Seite 464;
BFH, Urteil vom 11. September 1958 - V 43/57 U - BStBl. 1958 III, Seite 436;
BFH, Urteil vom 23. Oktober 1958 - IV 199/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 85 = Band 68, Seite 219;
BFH, Urteil vom 26. Mai 1961 - III 326/58 U - BStBl. 1961 III, Seite 380 = Band 73, Seite 312.

(5) BFH, Urteil vom 18. Dezember 1963 - II 87/60 U - BStBl. 1964 III, Seite 102 = Band 78, Seite 256.

Eine gewisse Wende in dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung trat mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Februar 1960[1] ein. In jener Entscheidung wurden die Begriffe Auskunft und Zusage erstmalig klar voneinander getrennt. Diese begriffliche Unterscheidung dürfte auf M a a ß e n [2] zurückzuführen sein. Die Tendenz zu einer eigenständigen Begriffsbildung bezüglich der Begriffe Auskunft und Zusage läßt sich in der Folgezeit auch aus späteren Urteilen des Bundesfinanzhofs[3] entnehmen. Nach dieser in der Rechtsprechung heute vorherrschend vertretenen Ansicht und der überwiegenden Auffassung der Rechtslehre[4] wird unter dem Begriff

---

(1) BfH, Urteil vom 5. Februar 1960 - IV 204/59 U - BStBl. 1960 III, Seite 140 = Band 70, Seite 374.

(2) Maaßen, Regelungen mit dem Finanzamt, Der Rechts- und Steuerdienst, Heft 42, Köln 1959, Seite 7 und 58 ff.

(3) BFH, Urteil vom 18. November 1960 - IV 157/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 141 = StRK StAnpG § 1 R 168;
BFH, Urteil vom 14. März 1961 - I 224/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 363 = Der Betrieb 1962, Seite 1120;
BFH, Urteil vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562 = Band 73, Seite 813;
BFH, Urteil vom 28. August 1962 - I 120/59 - HFR 1962, Seite 357, Nr. 338 = StRK KörpStG _ 1 R. 46 mit Anmerkung von Seeliger;
vergl. hierzu ferner BFH, Urteil vom 6. März 1957 - II 12/57 U BStBl. 1957 III, Seite 173 = Band 64, Seite 464;
BFH, Urteil vom 11. September 1958 - V 43/57 U - BStBl. 1958 III, Seite 436;
BFH, Urteil vom 20. Februar 1959 - III 66/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 159 = Band 68, Seite 415.

(4) Kampmann, a.a.O., Seite 5 ff.;
Monreal, a.a.O., Seite 15 und 16;
Kruse, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Studienbuch 2. Auflage, München 1969, Seite 170;
v. Voigt, Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht, rechtswissenschaftliche Dissertation, Mainz 1968, Seite 16 ff.;
Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 180 linke Spalte.

der Auskunft eine bloße behördliche Meinungsäußerung, eine Wissenserklärung oder die Mitteilung einer gutachtlichen Stellungnahme zu bestimmten steuerrechtlichen Einzelfragen verstanden. Bei den Auskünften der Finanzämter fehlt somit der Bindungswille im Hinblick auf die abgegebenen Erklärungen. Das schließt nicht aus, daß im Einzelfalle unter gewissen Voraussetzungen dennoch eine Bindung der Finanzverwaltung an erteilte Auskünfte unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben eintreten kann, wie noch dazulegen sein wird. Ihrer Rechtsnatur nach stellen die Auskünfte dementsprechend keine Verfügungen in dem Sinne der Abgabenordnung und deshalb keine Verwaltungsakte dar, weil sie ohne Regelungswillen der Finanzbehörden erteilt werden und keine unmittelbaren Rechtswirkungen auslösen. Dabei wird die Frage nach der Rechtsnatur der Auskunft nicht dadurch berührt, daß möglicherweise aus anderen, außerhalb

---

(1) BFH, Urteil vom 11. September 1956 - I 188/55 U - BStBl. 1956 III, Seite 309; BFH, Urteil vom 24. Juni 1959 - I 136/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 340; BFH, Urteil vom 25. Oktober 1960 - I 62/59 S - BStBl. 1961 III, Seite 69 = Band 72, Seite 185 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 S. 1 Allg. R. 52 mit Anmerkung von Kruse; Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 23. April 1956 - I 180/55 - EFG 1956, Seite 322; Kruse, a.a.O., Seite 170; Spitaler in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 7 zu § 220 AO; v. Voigt, a.a.O., Seite 23 ff. und Seite 27 ff.; Monreal, a.a.O., Seite 39 ff.; Kampmann, a.a.O., Seite 9 ff.; Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 180 rechte Spalte; Tipke, Bindung an Zusagen und Auskünfte, Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 697 ff. (Spalte 705).

ihrer rechtlichen Qualifizierung liegenden Erwägungen eine Bindung der Steuerverwaltung herrühren kann. Denn eine solche Rechtwirkung ist nicht unmittelbar aus der Auskunft abzuleiten, sondern tritt erst mittelbar in Verbindung mit einem außerhalb ihrer selbst bestehenden Vertrauenstatbestand ein. Die Auskünfte können in Tatsachenauskünfte und Rechtsauskünfte[1] unterschieden werden, während sich die letzteren wiederum in abstrakte und konkrete Auskünfte[2] sowie in Tatbestandsauskünfte und Rechtsfolgeauskünfte[3] untergliedern lassen.

Demgegenüber ist der Begriff der Zusage durch eine verbindlich gemeinte und deshalb verpflichtende Erklärung der Finanzverwaltung über ihr eigenes zukünftiges Verhalten im Hinblick auf die Regelung eines Steuerrechtsverhältnisses gekennzeichnet. Die Zusage enthält somit das Versprechen des Finanzamts, einen ihm von den Steuerpflichtigen vorgetragenen Sachverhalt später in einer bestimmten Weise tatsächlich oder rechtlich zu beurteilen

---

(1) Von praktischer Bedeutung ist in erster Linie die Rechtsauskunft, mit der das Finanzamt dem Steuerpflichtigen seine Rechtsauffassung zu bestimmten steuerrechtlichen Einzelfragen darlegt.

(2) Die abstrakte Auskunft bezieht sich im Gegensatz zu der konkreten Auskunft nicht auf einen bestimmten Sachverhalt. Sie wird auch als Auskunft allgemeiner Art bezeichnet.

(3) Die Tatbestandsauskunft erörtert, ob ein von den Steuerpflichtigen vorgetragener Sachverhalt unter einen gesetzlichen Tatbestand oder ein Tatbestandsmarkmal zu subsumieren ist, beziehungsweise wie ein bestimmtes Tatbestandsmerkmal auszulegen ist. Die Rechtsfolgeauskunft gewährt demgegenüber Aufschluß darüber, welche Rechtsfolgen sich nach den Steuervorschriften aus einem vorgetragenen Sachverhalt ergeben.

und danach zu entscheiden.(1) Der Versprechenscharakter und damit der Bindungswille stellen demgemäß das ausschlaggebende Kriterium für die Abgrenzung der Zusage von der Auskunft dar. Die Zusage wird daher ihrer Rechtsnatur nach zutreffend als Verfügung in dem Sinne der Abgabenordnung und demzufolge als Verwaltungsakt angesehen.(2)

---

(1) Maaßen, a.a.O., Seite 61;
Monreal, a.a.O., Seite 19
v. Voigt, a.a.O., Seite 16 ff.;
Kruse, a.a.O., Seite 170;
Tipke, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 703;
Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 180 linke Spalte.

(2) Maaßen, a.a.O., Seite 60;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 44 b zu § 2 AO;
Kruse, a.a.O., Seite 170;
v. Voigt, a.a.O., Seite 23 ff. und 29 ff.;
Tipke, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 704 und 705, mit weiteren Nachweisen;
Zeidler, Empfiehlt es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung beizubehalten? Gutachten für den 44. Deutschen Juristentag, Tübingen 1962, Seite 47 ff.;
Obermayer, Der Verwaltungsakt als Gegenstand von Zusagen und Rechtsauskünften, NJW 1962, Seite 1465 ff.;
Mayer, Zur Frage der Verbindlichkeit behördlicher Zusagen, Juristenzeitung 1964, Seite 677 ff.;
Seeliger, Die nachträgliche Zusage (Zusicherung) über die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts als Steuerbescheid? Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 216 ff.
Anderer Ansicht sind insbesondere Monreal, a.a.O., Seite 45 ff. und Haueisen, Die Bedeutung von Zusagen im Verwaltungsrecht, NJW 1961, Seite 1901 ff. Jene Autoren sprechen der Zusage die Eigenschaft einer Verfügung und damit eines Verwaltungsakts mit der Begründung ab, daß durch die Zusage noch keine Entscheidung in der Sache selbst getroffen werde, demzufolge keine Regelung eines Einzelfalls erfolge und die Zusage deshalb keine unmittelbare Rechtswirkung entfalte. Diese Argumentation ist jedoch nicht stichhaltig. Denn das verbindliche Versprechen, ein Steuerrechtsverhältnis in Zukunft in einer bestimmten Weise zu regeln, beinhaltet selbst schon eine Entscheidung von unmittelbar rechtserheblicher Wirkung. So auch Tipke, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 704 und 705.

Der Bundesfinanzhof hat sich zu dieser Frage, soweit ersichtlich, bisher noch nicht eindeutig geäußert.(1)

Die Zulässigkeit der Erteilung von Auskünften und Zusagen durch die Finanzbehörde wird in der Rechtsprechung(2) und von dem steuerrechtlichen Schrifttum(3) zwar allgemein bejaht, jedoch zum Teil unterschiedlich begründet. Dabei erweist sich die Statthaftigkeit der Gewährung von

---

(1) vergl. hierzu BFH, Urteil vom 27. Januar 1955 - IV 281/54 U - BStBl. 1955 III, Seite 92 = Band 60, Seite 235;
BFH, Urteil vom 18. November 1958 - I 176/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 52 = Band 68, Seite 137;
BFH, Urteil vom 12. Juni 1959 - VI 306/57 - HFR 1961, Seite 39, Nr. 40;
BFH, Urteil vom 25. Oktober 1960 - I 62/59 S - BStBl. 1961 III, Seite 69 = Band 72, Seite 185;
BFH, Urteil vom 26. Mai 1961 - III 326/58 U - BStBl. 1961 III, Seite 380 = Band 73, Seite 312;
BFH, Urteil vom 16. Juli 1964 - V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634.

(2) BFH, Urteil vom 18. November 1958 - I 176/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 52 = Band 68, Seite 137;
BFH, Urteil vom 16. Juli 1964 - V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634.

(3) Tipke, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 699 bis 701;
Spitaler, a.a.O., Der Betriebs-Berater 1961, Seite 1333 ff.;
Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 180 rechte Spalte unten;
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 2;
Münzner - Brezing, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Abgabenordnung II B 15, Einzelfragen, Seite 6;
Koch, Reform der Abgabenordnung, Der Betriebs-Berater 1970, Seite 361 ff. (Seite 368 rechte Spalte);
Barske, Reichsabgabenordnung, Buchreihe Finanz und Steuern, Band 4, 8. Auflage, Stuttgart 1968, Seite 37;
v. Voigt, a.a.O., Seite 35 ff.

Auskünften durch die Finanzämter als unproblematisch. Sie wird zu Recht für selbstverständlich erachtet. Denn die bloße Mitteilung, wie ein bestimmter Vorgang steuerrechtlich zu würdigen ist, kann unter keinem Gesichtspunkt als unzulässig bezeichnet werden und steht deshalb mit der Rechtsordnung in Einklang.

Bedenken ergeben sich demgegenüber im Hinblick auf die Berechtigung der Finanzverwaltung zur Erteilung von Zusagen an die Steuerpflichtigen insofern, als mit ihnen verbindliche Vorabentscheidungen getroffen werden können, durch welche die spätere steuerliche Behandlung des jeweils in Frage stehenden Einzelfalls in dem Rahmen des Veranlagungsverfahrens bereits weitgehend festgelegt wird. Derartige Vorwegregelungen sind unserem gegenwärtig geltenden Steuerrecht an sich fremd, wenn von den Maßnahmen gemäß § 131 AO abgesehen wird. Denn soweit die Steuergesetze ein förmliches Steuerermittlungsverfahren vorsehen, wird nach der Systematik dieser Verfahrensvorschriften grundsätzlich erst in dem Zusammenhang mit der Veranlagung über die Besteuerungsgrundlagen, die Besteuerungsmerkmale oder die Höhe des Steueranspruchs durch einen gesonderten Feststellungsbescheid, einen Steuermeßbescheid oder einen abschließenden Steuerbescheid verbindlich entschieden (§§ 210 ff. AO). Da das geltende Recht aber keine gesetzlichen Bestimmungen kennt, nach denen die Gewährung bindender finanzbehördlicher Zusagen außerhalb eines Veranlagungsverfahrens untersagt ist, folgert der Bundesfinanzhof aus diesem Umstand, daß die Erteilung von Zusagen seitens der Finanzämter zulässig sein muß.[1]

---

(1) BFH, Urteil vom 18. November 1958 - I 176/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 52 = Band 68, Seite 137;
BFH, Urteil vom 16. Juli 1964 - V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634.

In der steuerrechtlichen Literatur[1] wird die Statthaftigkeit der Zusagen teilweise aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitet. Der Grundsatz des Rechtsstaats fordert für den Bereich des Steuerrechts, daß die Besteuerung nach ihrem Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so daß die Steuerlast meßbar und für die Steuerpflichtigen zumindest in einem gewissen Umfang voraussehbar und berechenbar wird. Da diese rechtsstaatlichen Grundsätze infolge der wachsenden Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des geltenden Steuerrechts nicht mehr in genügendem Maße verwirklicht sind, werden die Zusagen in dem Sinne eines Ausgleichs für diesen Mangel zutreffend als Ausfluß der Fürsorgepflicht der Finanzverwaltung beurteilt und als ein legitimes Sicherungsmittel der Steuerpflichtigen betrachtet, um die Voraussehbarkeit steuerlicher Belastung zu ermöglichen. T i p k e hält es darüber hinaus nicht für ausgeschlossen, daß das unabweisliche Bedürfnis der Steuerpflichtigen nach Zusagen der Finanzbehörden inzwischen schon gewohnheitsrechtlich anerkannt wird.[2]

Die Zulässigkeit der Gewährung von Auskünften oder Zusagen ist von der Frage zu trennen, ob und inwieweit die Finanzämter zu der Erteilung von Auskünften und Zusagen verpflichtet sind. Die Beantwortung dieser Frage ist von maßgebender Bedeutung für die Beurteilung des Problems, in welchem Umfang die finanzbehördlichen Auskünfte und Zusagen als geeignet angesehen werden können, die Vereinbarung von Steuerklauseln oder die Festlegung von Satzungsklauseln überflüssig zu machen.

---

(1) Spitaler, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1961, Seite 1333 ff.;
v. Voigt, a.a.O., Seite 36.
(2) Tipke, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 701 oben.

Mit Ausnahme der oben erörterten Einzelfälle, in denen der Finanzverwaltung eine gesetzlich geregelte Verpflichtung zur Auskunftsgewährung auferlegt ist, besteht keine allgemeine Rechtspflicht der Finanzbehörden zur Erteilung von Auskünften und Zusagen an die Steuerpflichtigen.(1) Eine

---

(1) so auch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung und die herrschende Meinung der Rechtslehre:
BFH, Urteil vom 22. August 1957 - IV 541/55 U - BStBl. 1957 III, Seite 366 = Band 65, Seite 354;
BFH, Bescheid vom 20. Februar 1958 und Urteil vom 23. Oktober 1958 - IV 199/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 85 = Band 68, Seite 219;
BFH, Urteil vom 18. November 1958 - I 176/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 52 = Band 68, Seite 137;
BFH, Urteil vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562 = Band 73, Seite 813;
BFH, Urteil vom 16. Juli 1964 - V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634;
Kampmann, a.a.O., Seite 21 bis 24;
v. Voigt, a.a.O., Seite 37;
Mittelbach, a.a.O., Seite 102 und 116 (TZ. 261 und 298);
Maaßen, a.a.O., Seite 57;
Zeidler, a.a.O., Seite 61 ff.;
Tipke, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1962, Spalte 701 unten und Spalte 702 oben;
Obermayer, a.a.O., NJW 1962, Seite 1470;
Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 180 rechte Spalte unten;
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 2;
Münzner - Brezing, a.a.O., Seite 6;
Flick, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1961, Spalte 250 und 251;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm.72 zu § 2 EStG;
Blencke, Treu und Glauben im Steuerrecht, Neue Wirtschafts - Briefe, Fach 2, Seite 1359 ff. (Seite 1364);
Friesecke, Die Rechtsauskunft im Steuerrecht, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 276;
Zöller, Die Bindung des Finanzamtes an Treu und Glauben, Die Wirtschaftsprüfung 1961, Seite 210;
Hartz, Zur Lehre von der Bindung des Finanzamts an Zusagen über die künftige Sachbehandlung im Lichte einiger neuer Urteile des BFH, Der Betrieb 1962, Seite 248 ff.;

Fortsetzung Seite93 unten

solche Pflicht läßt sich insbesondere weder aus der Aufgabe der Finanzämter, Steuern zu verwalten,(1) ableiten, noch auf deren Ermittlungs- und Aufklärungspflichten gemäß §§ 204 ff. AO stützen. Sie ist demzufolge in den Aufgabenbereich, der den Steuerbehörden nach dem Finanzverwaltungsgesetz und der Reichsabgabenordnung obliegt, nicht einbezogen worden. Es steht vielmehr in dem freien, pflichtgemäßen Ermessen der Finanzämter, die Erteilung von Auskünften oder Zusagen vorzunehmen oder abzulehnen.(2) Die Grenzen, die

---

Fortsetzung von Seite 92 unten:

Spanner, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht - Bemerkungen zur geplanten gesetzlichen Regelung -, Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 699 ff. (Seite 699 und 700); einschränkend aber Nake, Zur Frage der Verbindlichkeit finanzamtlicher Auskünfte, Rechts- und Wirtschafts - Praxis, Steuerrecht, 14 D, Abgabenordnung II B 14/62, Einzelfragen, 1. Fortsetzungs - Blatt, der unter besonderen Voraussetzungen einen Rechtsanspruch der Steuerpflichtigen auf Auskunftsgewährung aus Treu und Glauben und dem Grundsatz der Rechtssicherheit herleiten will.

---

(1) siehe § 21 des Gesetzes über die Finanzverwaltung vom 6. September 1950.

(2) BFH, Urteil vom 22. August 1957 - IV 541/55 U - BStBl. 1957 III, Seite 366 = Band 65, Seite 354;
BFH, Urteil vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562 = Band 73, Seite 813;
BFH, Urteil vom 16. Juli 1964 - V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634;
v. Voigt, a.a.O., Seite 37;
Mittelbach, a.a.O., Seite 116 (TZ. 297 und 298);
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm.2 zu § 72 EStG;
Blencke, a.a.O., Seite 1364 und 1365;
Münzner - Brezing, a.a.O., Seite 6;
Obermayer, a.a.O., NJW 1962, Seite 1470;
Stegmaier, Die Grenzen der verbindlichen Finanzamtsauskunft, Finanz - Rundschau 1968, Seite 156;
Steinberg, Zur Frage der verbindlichen Auskunft, Die steuerliche Betriebsprüfung 1968, Seite 49 ff. (Seite 54).

der Finanzverwaltung bei der Ausübung dieses Ermessens eingeräumt werden, sind weit gesteckt. Sie werden durch § 2 StAnpG gebildet. Danach müssen sich die Ermessensentscheidungen in dem Rahmen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht (§ 2 Abs. 1 StAnpG). Unter dem Gesetz ist dabei die Gesamtheit der Rechtsnormen zu verstehen, in deren Bereich die Ausübung eines Ermessens seitens der Finanzbehörden möglich ist. Innerhalb dieser Rechtsgrenzen sind die Ermessensentscheidungen nach der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit zu treffen (§ 2 Abs. 2 StAnpG). Das Ermessen der Finanzämter muß also mit den Grundsätzen von Recht und Billigkeit zu vereinbaren sein.(1)

Zwar läßt sich durch die Finanzgerichte nach erfolglos erhobener Beschwerde überprüfen, ob bei der Verweigerung einer beantragten Zusage im Einzelfall ein Ermessensfehlgebrauch oder eine Überschreitung der gesetzlichen Ermessensgrenzen seitens der Finanzverwaltung vorliegt und die Ablehnung somit rechtswidrig ist (§ 102 FGO), weil den Steuerpflichtigen insoweit ein Recht auf fehlerfreie Ermessensausübung zusteht.(2)

---

(1) so auch Steinberg, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1968, Seite 54.

(2) In dem hier vertretenen Sinne haben sich auch Mittelbach, a.a.O., Seite 116 (TZ. 296 bis 298); Obermayer, a.a.O., NJW 1962, Seite 1470; Thoma, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1966, Seite 1182, linke Spalte; und Steinberg, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1968, Seite 54 geäußert.
Gegen die Ablehnung einer finanzbehördlichen Auskunft steht den Steuerpflichtigen demgegenüber kein Rechtsmittel zu. Es ist deshalb durch die Finanzgerichte nicht nachprüfbar, ob das Finanzamt dabei eine fehlerhafte Ermessensausübung vorgenommen hat. Denn bei den Auskünften handelt es sich, wie oben dargelegt wurde, nach der fast einmütigen Auffassung der Rechtsprechung und des steuerrechtlichen Schrifttums nicht um Verwaltungsakte, deren Erlaß von den Steuerpflichtigen begehrt wird. Gegen die Verweigerung einer Auskunft ist demzufolge

Fortsetzung auf Seite 95 unten

Abgesehen davon, daß das Interesse der Steuerpflichtigen an der Zusage in der Mehrzahl der Fälle erloschen sein wird, bis auf Grund einer finanzgerichtlichen Nachprüfung rechtskräftig festgestellt worden ist, ob die Ablehnung der erbetenen Zusage als ermessensfehlerhaft gewürdigt werden muß, verspricht eine solche Klage in der Regel jedoch kaum Aussicht auf Erfolg. Denn bezeichnend für die Weite des den Finanzbehörden zur Verfügung stehenden Ermessensspielraums ist die Tatsache, daß bisher kein finanzgerichtliches Urteil zu der Frage bekannt wurde, unter welchen Voraussetzungen die Ablehnung des Gesuchs um die Gewährung einer Zusage einen Ermessensmißbrauch oder eine Ermessensüberschreitung darstellt und daher unter Umständen eine Verpflichtung des Finanzamts zur Erteilung der beantragten Zusage bestehen kann. Dem entspricht, daß in der steuerrechtlichen Literatur(1) im Hinblick auf die Gewährung finanzbehördlicher Auskünfte und Zusagen

---

Fortsetzung von Seite 94 unten:

nur die Dienstaufsichtsbeschwerde möglich.
So in dem Ergebnis auch Kampmann, a.a.O., Seite 24;
Maaßen, a.a.O., Seite 92;
Zöller, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1961, Seite 212;
Stegmaier, a.a.O., Die Finanz - Rundschau 1968, Seite 156, linke Spalte;
Münzner - Brezing, a.a.O., 2. Fortsetzungs-Blatt.

---

(1) so auch Kampmann, a.a.O., Seite 22 bis 24;
v. Voigt, a.a.O., Seite 38;
Zöller, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1961, Seite 210;
Maaßen, a.a.O., Seite 57;
Friesecke, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1961, Seite 276;
Weisensee, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1964, Ausgabe A, Seite 180, rechte Spalte unten;
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 2.

teilweise lediglich von einem officium nobile gesprochen wird. Diese nur moralisch begründete Verpflichtung der Finanzverwaltung hat sich indessen, auch unter Beachtung des Fürsorgegedankens gegenüber den Steuerpflichtigen, nicht zu einer Rechtspflicht dergestalt verdichtet, daß sich hieraus ein in dem Klageweg durchsetzbarer Anspruch der Steuerpflichtigen auf Erteilung von Auskünften oder Zusagen ergeben würde.(1)

In dem fehlenden Rechtsanspruch auf Gewährung von Auskünften oder Zusagen ist der wesentlichste Mangel dieser beiden Rechtsinstitute nach dem gegenwärtig geltenden Recht zu erblicken. Das hat zur Folge, daß die Finanzämter von der Möglichkeit, Auskünfte und Zusagen zu erteilen, oftmals nur in zurückhaltender Weise Gebrauch machen. Diese beschränken sich zur Zeit zumeist auf schwierige Rechtsfragen von beträchtlicher finanzieller Tragweite aus den Gebieten der Mehrwertsteuer und des Umwandlungs - Steuergesetzes.(2)

---

(1) in dem Ergebnis ebenso Maaßen, a.a.O., Seite 92;
Zeidler, a.a.O., Seite 53 und 61;
Kampmann, a.a.O., Seite 24
v. Voigt, a.a.O., Seite 38.

(2) siehe hierzu Koch, Reform der Abgabenordnung, Der Betriebs - Berater 1970, Seite 361 ff. (Seite 368 rechte Spalte);
Bundesministerium der Finanzen, Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Referat Öffentlichkeitsarbeit, Heft 13, Bonn 1970, Seite 31.

Hinzu kommt, daß die überwiegende Zahl der Auskünfte und der Zusagen in der Praxis lediglich unter Einschränkungen ihrer Wirksamkeit gegeben wird, wie beispielsweise unter dem Vorbehalt des Widerrufs, der Änderung der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften beziehungsweise der gegenwärtigen Rechtsprechung oder der endgültigen steuerrechtlichen Beurteilung des in Frage stehenden Sachverhalts im Rahmen der späteren Veranlagung oder vorbehaltlich des Ergebnisses einer zukünftigen Betriebsprüfung.

Vorbehaltlos erteilte Auskünfte oder Zusagen sind demgegenüber erfahrungsgemäß nur selten anzutreffen.(1) Hierdurch wird die Bedeutung dieser beiden Rechtsinstitute zu Lasten des Interesses der Steuerpflichtigen nach einem umfassenden Schutz gegen das häufig unberechenbare Steuerrisiko zusätzlich in erheblichem Maße geschmälert und entwertet.

Darüber hinaus hat der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung eine Reihe von Voraussetzungen aufgestellt, die erfüllt sein müssen, damit eine Bindung der Finanzbehörden an erteilte Auskünfte und Zusagen eintritt.(2) Dieser höchst-

---

(1) vergl. Flick, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1961, Spalte 251 Mitte mit weiteren Literaturnachweisen;
Blencke, a.a.O., Seite 1365;
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 2;
Monreal, a.a.O., Seite 178.

(2) BFH, Urteil vom 9. September 1954 - IV 605/53 U - BStBl. 1954 III, Seite 303;
BFH, Urteil vom 4. Dezember 1956 - I 182/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 31 = StRK StAnpG § 1 R. 68;
BFH, Urteil vom 6. März 1957 - II 12/57 U - BStBl. 1957 III, Seite 173 = Band 64, Seite 464;
BFH, Urteil vom 22. August 1957 - IV 541/55 U - BStBl. 1957 III, Seite 366 = Band 65, Seite 354;
BFH, Bescheid vom 20. Februar 1958 und Urteil vom 23. Oktober 1958 -

Fortsetzung Seite 98 oben

Fortsetzung der Fußnote (2) von Seite 97

IV 199/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 85
= Band 68, Seite 219;
BFH, Urteil vom 18. November 1958 -
I 176/57 U - BStBl. 1959 III, Seite 52
= Band 68, Seite 137;
BFH, Urteil vom 20. Februar 1959 -
III 66/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 169
= Band 68, Seite 415;
BFH, Urteil vom 30. April 1959 -
IV 72/59 U - BStBl. 1959 III, Seite 278;
BFH, Urteil vom 29. Januar 1960 -
VI 26/59 U - BStBl. 1960 III, Seite 96
= Band 70, Seite 262;
BFH, Urteil vom 25. Oktober 1960 -
I 62/59 S - BStBl. 1961 III, Seite 69
= Band 72, Seite 185;
BFH, Urteil vom 18. November 1960 -
VI 157/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 141;
BFH, Urteil vom 26. Mai 1961 -
III 326/58 U - BStBl. 1961 III, Seite 380;
BFH, Urteil vom 19. Juli 1961 -
II 267/59 - BStBl. 1962 III, Seite 97
= StRK StAnpG § 1 R. 197;
BFH, Urteil vom 4. August 1961 -
VI 269/60 S - BStBl. 1961 III, Seite 562
= Band 73, Seite 813;
BFH, Urteil vom 20. Juli 1962 -
VI 167/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 23
= Band 76, Seite 64;
BFH, Urteil vom 28. August 1962 -
I 120/59 - HFR 1962, Seite 357, Nr. 338
= StRK KörpStG § 1 R. 46 mit Anmerkung
von Seeliger;
BFH, Urteil vom 29. November 1962 -
III 289/59 - HFR 1963, Seite 195, Nr. 192;
BFH, Urteil vom 1. März 1963 -
VI 207/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 271;
BFH, Urteil vom 6. September 1963 -
VI 80/62 U - BStBl. 1963 III, Seite 574;
BFH, Urteil vom 5. März 1964 -
IV 133/63 S - BStBl. 1964 III, Seite 311
= Band 79, Seite 218;
BFH, Urteil vom 16. Juli 1964 -
V 92/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 634
= Band 80, Seite 446;
BFH, Urteil vom 6. August 1965 -
VI 250/64 - HFR 1965, Seite 559
= StRK StAnpG § 1 R. 365;
BFH, Urteil vom 16. September 1965 -
V 91/63 U - BStBl. 1965 III, Seite 657
= Band 83, Seite 441;
BFH, Urteil vom 22. April 1966 -
VI 264/65 - BStBl. 1966 III, Seite 395
= Band 86, Seite 148;

Fortsetzung Seite99 unten

richterlichen Finanzrechtsprechung, die nachstehend in ihren maßgeblichen Punkten zusammengefaßt werden soll, hat sich das steuerrechtliche Schrifttum nahezu einhellig angeschlossen.(1) Geringfügige Unterschiede lassen sich teilweise nur zu Einzelfragen feststellen.

Fortsetzung von Seite 98 unten:

BFH, Urteil vom 9. Mai 1967 -
II 176/63 - BStBl. 1967 III, Seite 522;
BFH, Urteil vom 11. August 1967 -
VI R 67/66 - BStBl. 1967 III, Seite 685
= Band 89, Seite 381;
BFH, Urteil vom 1. Dezember 1967 -
VI 379/65 - BStBl. 1968 II, Seite 145
= StRK EinkStG § 20 Abs. 2 Ziff. 1 R. 1;
BFH, Urteil vom 14. November 1968 -
V 191/65 - BStBl. 1969 II, Seite 120
= Band 94, Seite 168.

---

(1) Spitaler in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 7 zu § 220 AO;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 72 zu § 2 EStG;
v. Voigt, a.a.O., Seite 38 ff. und Seite 69 ff.;
Kampmann, a.a.O., Seite 81 bis 109;
Monreal, a.a.O., Seite 126 ff.;
Barske, a.a.O., Seite 37;
Mittelbach, a.a.O., Seite 102 bis 117 (TZ. 261 bis 298);
Blencke, a.a.O., Seite 1364 bis 1367;
Spanner, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 699 und 700;
Seeliger, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 217 und 218;
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 4 ff.;
Münzner - Brezing, a.a.O., 1. und 2. Fortsetzungs - Blatt;
Obermayer, a.a.O., NJW 1962, Seite 1471;
Nake, a.a.O., 1. bis 3. Fortsetzungs - Blatt;
derselbe, Neue Entscheidungen zur Verbindlichkeit von Auskünften des Finanzamts, Die Steuer - Warte 1964, Seite 5 bis 7;
Stegmaier, a.a.O., Die Finanz - Rundschau 1968, Seite 156 und 157;
Immesberger, Problematik von Zusage und Auskunft im Steuerrecht, NJW 1970, Seite 1116 ff.

Wie an früherer Stelle bereits erwähnt worden ist, werden Auskünfte grundsätzlich unverbindlich gewährt. Von diesem Grundsatz werden Ausnahmen mit der Begründung zugelassen, es verstoße unter besonderen Umständen gegen Treu und Glauben,(1) wenn die Finanzverwaltung später von ihren erteilten

---

(1) Zu der Anwendbarkeit und zu dem Geltungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht siehe

Bühler - Strickrodt, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band 1, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1959, Seite 161 ff.;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 69 und 70 zu § 2 EStG;
Barske, a.a.O., Seite 35 ff.;
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart 1969, TZ. 132 bis 137 vor § 1 EStG;
v. Voigt, a.a.O., Seite 41 ff.;
Kampmann, a.a.O., Seite 50 ff.;
Blencke, a.a.O., Seite 1359 bis 1361;
Polland, Steuerrecht und Privatrecht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Band 14, Düsseldorf 1960, Seite 124 ff.;
v. Staudinger - Weber, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, Teil 1 b, Recht der Schuldverhältnisse, § 242, 11. Auflage, Berlin 1961, Anm. A 96 bis A 99 zu § 242 BGB;
Felix, Ermessensausübung im Steuerrecht, Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, Seite 41 ff.;
Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, Stuttgart 1958, Seite 26 ff.;
Bunjes, Die systematische Stellung des Grundsatzes von Treu und Glauben in der Steuerrechtsordnung, Deutsches Steuerrecht 1965, Seite 479 ff.;
Oswald, Zur Diskussion über den Rang und die Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht, Finanz - Rundschau 1966, Seite 344 ff.

Auskünften abweicht. Die Annahme einer Bindungswirkung in Bezug auf finanzbehördliche Auskünfte unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes zugunsten der Steuerpflichtigen ist danach von den folgenden Voraussetzungen abhängig:

a) Die Auskunft darf nicht nur allgemein erteilt worden sein, sondern hat sich auf einen bestimmten Sachverhalt zu beziehen, den der Steuerpflichtige richtig und vollständig vorgetragen haben muß.
Das Finanzamt ist dann nicht gebunden, wenn neue, bei der Auskunftsgewährung unbekannte Tatsachen eine andere Beurteilung dieses Sachverhalts rechtfertigen.

b) Die Auskunft bedarf zwar keiner besonderen Form. Bestehen aber Unklarheiten hinsichtlich der Gewährung oder des Inhalts einer Auskunft, so gehen sich hieraus ergebende Beweisschwierigkeiten zu Lasten des Steuerpflichtigen.

c) Die Auskunft muß von einem nach der Organisation der Finanzverwaltung zur Vertretung der Steuerbehörde allgemein berechtigten und deshalb zu einer solchen Amtshandlung berufenen Beamten erteilt worden sein. Dazu gehören neben dem Vorsteher des örtlich zuständigen Finanzamts die in seinem Auftrag handelnden Sachgebietsleiter, die zu der abschließenden Zeichnung der in ihrem Ressort vorzunehmenden Steuerfestsetzungen befugt sind. Der jeweilige Sachbearbeiter fällt jedoch grundsätzlich nicht hierunter.

   Eine Bindung an die Auskunft eines Sachbearbeiters kann aber ausnahmsweise dann eingreifen, falls dessen Auskunft von dem Vorsteher oder dem betreffenden Sachgebietsleiter genehmigt worden ist.

d) Die Auskunft muß, wie oben schon angedeutet wurde, vorbehaltlos erfolgt sein.

e) Die Auskunft muß ferner ursächlich für wirtschaftliche Maßnahmen des Steuerpflichtigen gewesen sein. Das setzt in der Regel voraus, daß sie vor der Verwirklichung des Steuertatbestandes gewährt worden ist, auf den sich die Auskunft erstreckt.(1)

---

(1) Diese Frage ist sehr streitig. Anderer Auffassung ist ein Teil der Literatur, der die Finanzverwaltung auch in den Fällen für gebunden hält, in denen der der Auskunft zugrunde liegende Sachverhalt bereits bei deren Erteilung vollzogen war und der Steuerpflichtige erst zu einem späteren Zeitpunkt in dem Vertrauen auf die erhaltene Auskunft weitere Dispositionen geschäftlicher Art mit steuerlichen Auswirkungen getroffen hat. Dieser Ansicht ist zuzustimmen. Siehe hierzu
Kampmann, a.a.O., Seite 96 ff. und Seite 109;
Spitaler in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 7 zu § 220 AO;
Monreal, a.a.O., Seite 165 ff.;
Maaßen, a.a.O., Seite 51 ff.;
Zeidler, a.a.O., Seite 59 und 60;
Kruse, Besprechung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 4. August 1961 - VI 269/60 S - in StRK EinkStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 39;
Kaatz, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. Januar 1960 - VI 26/59 U - in Finanz - Rundschau 1960, Seite 572;
Jüsgen, Verbindlichkeit von Zusicherungen bei bereits verwirklichtem Steuertatbestand? Deutsche Steuer - Zeitung 1962, Ausgabe A, Seite 319 und 320;
Seeliger, Besprechung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 28. August 1962 - I 120/59 - StRK KörpStG § 1 R. 46.
Vergl. außerdem das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Kassel vom 13. Dezember 1960 - I 283/60 - EFG 1961, Seite 320, Nr. 370.

f) Dem Steuerpflichtigen muß durch die Auskunft ein Nachteil entstanden sein. Dieser kann nicht ohne weiteres damit begründet werden, daß der Steuerpflichtige zu der Entrichtung der gesetzlich geschuldeten Steuern herangezogen wird.

g) Die etwaige Unrichtigkeit der Auskunft darf für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar gewesen sein.

Demgegenüber sind die Voraussetzungen für die Verbindlichkeit von finanzbehördlichen Zusagen, die teilweise mit den vorgenannten Anforderungen in Bezug auf den Eintritt der Bindungswirkung der Auskünfte übereinstimmen, durch die Rechtsprechung (1) und von einem Teil der Rechtslehre(2) nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im einzelnen wie folgt festgelegt worden:

a) Der Steuerpflichtige muß dem Finanzamt in seiner Steuerangelegenheit einen bestimmten Sachverhalt unterbreitet und dabei zu erkennen gegeben haben, daß er eine verbindliche Zusage im Hinblick auf diesen Sachverhalt zu erlangen sucht.

   Es muß sich um Fragen tatsächlicher oder rechtlicher Art handeln, bei denen der Finanzverwaltung ein Beurteilungsspielraum im Rahmen der Veranlagung eingeräumt ist.

---

(1) siehe hierzu die auf den Seiten 97, 98 und 99 unter der Fußnote (2) angeführten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs.

(2) Monreal, a.a.O., Seite 126 ff. mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung und dem Schrifttum;
Mittelbach, a.a.O., Seite 102 bis 117 (TZ. 261 bis 298);
Blencke, a.a.O., Seite 1364 und 1365;
Spanner, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 699 und 700.

b) Zusagen, die ihrem Inhalt nach zwingenden gesetzlichen Vorschriften widersprechen, sind nichtig, sofern der Gesetzesverstoß für die Steuerpflichtigen klar erkennbar gewesen ist. In diesem Falle tritt also keine Bindungswirkung an die rechtswidrig erteilten Zusagen zugunsten der Steuerpflichtigen ein. Ist dagegen die Gesetzesverletzung für die Steuerpflichtigen nicht offensichtlich, sind auch rechtswidrige Zusagen verbindlich.

c) Wird die Erklärung der Finanzbehörde nur mündlich abgegeben, liegt die Vermutung nahe, daß nur eine unverbindliche Meinungsäußerung und Stellungnahme (Auskunft) zu bestimmten steuerlichen Einzelfragen erstrebt und herbeigeführt worden ist.

d) Die Zusage muß von dem Finanzbeamten gewährt worden sein, der für die spätere Veranlagung zuständig ist.

e) Das Finanzamt muß sich durch die Zusage tatsächlich binden wollen. Vorbehalte, die erkennen lassen, daß die Finanzverwaltung nicht gebunden sein will, schließen ihre Selbstbindung aus. Der Bindungswille muß dagegen nicht positiv zum Ausdruck gekommen sein, sondern kann sich auch aus den besonderen Umständen des jeweiligen Einzelfalls ergeben.

f) Die Zusage muß vor dem Abschluß des betreffenden Geschäfts erteilt und für dessen Vereinbarung ursächlich gewesen sein. Insoweit muß also ein Kausalzusammenhang bestehen.

Diejenigen Autoren, welche die Zusage zu Recht als Verfügung ansehen, begründen dementsprechend ihre Verbindlichkeit aus der Rechtsnatur der Zusage.(1) Eine Sonderstellung nimmt dabei M a a ß e n ein, der zwar einerseits die Zusage für eine Verfügung hält, andererseits aber die Verbindlichkeit derselben nicht aus ihrer Rechtsnatur, sondern allein aus dem Grundsatz von Treu und Glauben herleitet.(2)

Danach bleibt als Ergebnis festzuhalten, daß die von der Finanzrechtsprechung und der Steuerrechtswissenschaft entwickelten Grundsätze auch ohne eine allgemeine gesetzliche Regelung der finanzamtlichen Auskünfte und Zusagen zu einer gewissen Konkretisierung dieser beiden Rechtsinstitute geführt haben, die sich für ihre praktische Anwendung vorteilhaft auswirkt. Von dem Standpunkt der Steuerpflichtigen aus betrachtet kann der derzeitige Rechtszustand jedoch keineswegs als befriedigend bezeichnet werden. Der hauptsächliche und entscheidende Mangel nach der gegenwärtig geltenden Rechtslage ist darin begründet, daß keine rechtliche Verpflichtung der Finanzbehörden zur vorbehaltlosen Erteilung von Auskünften oder rechtsverbindlichen Zusagen über die gesetzlich geregelten Ausnahmefälle hinaus besteht, sondern deren Gewährung ihrem Ermessen überlassen bleibt. Ferner bietet die von dem Bundesfinanzhof notwendigerweise vorgenommene Abwägung zwischen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf der einen Seite sowie dem Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen auf der anderen Seite keine unbedingte Gewähr für

---

(1) vergl. die auf Seite 88 unter der Fußnote (2) angegebenen Schriftsteller.
(2) Maaßen, a.a.O., Seite 60 und 48.

die Einhaltung der ohne Vorbehalte erteilten Auskünfte und Zusagen durch die Finanzämter. Schließlich darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß der Nachweis für das Bestehen von Auskünften oder Zusagen den Steuerpflichtigen obliegt und demzufolge sich dabei ergebende Unklarheiten und Beweisschwierigkeiten ihnen angelastet werden. Hierdurch wird die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen in nicht unerheblichem Maße zusätzlich beeinträchtigt.

Aus diesen Erwägungen wird zugleich deutlich, daß die Auskünfte und die verbindlichen Zusagen der Finanzbehörden nach dem geltenden Recht die Vereinbarung von Steuerklauseln oder die Festlegung von Satzungsklauseln nicht zu ersetzen vermögen, da ihre Schutzwirkung zugunsten der Steuerpflichtigen, insgesamt gesehen, nur unzulänglich ausgestaltet ist. Dem entspricht, daß sich die Erteilung von Auskünften oder Zusagen zur Zeit im wesentlichen auf beabsichtigte individualrechtliche Verträge mit einer weitreichenden steuerlichen Bedeutung beschränkt, sofern sich die Finanzämter zu ihrer Gewährung überhaupt bereit finden.(1) Wenn es sich demgegenüber um die Fälle der steuerrechtlichen Beurteilung der Angemessenheit von Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern handelt, die vornehmlich den Gegenstand der Satzungsklauseln bilden, lehnt die Finanzverwaltung das Ersuchen der Steuerpflichtigen nach einer dahin gehenden Auskunftserteilung oder Zusagegewährung zumeist ab, weil sich ein vollständiger und sicherer Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse des betreffenden Unternehmens oftmals erst in dem Anschluß an eine Betriebsprüfung gewinnen läßt.

---

(1) siehe hierzu die obigen Ausführungen auf Seite 96

2.) gegenüber der beabsichtigten gesetzlichen Regelung von verbindlichen Zusagen der Finanzämter

Der Bundestag ersuchte in seiner Sitzung vom 13. März 1963 die Bundesregierung in einer Entschließung, eine grundlegende Reform des allgemeinen Abgabenrechts vorzubereiten.(1) Das Ziel dieser Reform soll vor allem darin bestehen, die Abgabenordnung wieder zu einer Art Mantelgesetz für das allgemeine Abgabenrecht und das Steuerverfahrensrecht zu machen, in das auch die Nebengesetze zu der Reichsabgabenordnung, wie beispielsweise das Steuersäumnisgesetz und das Steueranpassungsgesetz, einbezogen werden.(2) Außerdem sollen insbesondere die Systematik der Abgabenordnung und die Vorschriften über das Besteuerungsverfahren im Hinblick auf eine nähere Abgrenzung der Rechte und Pflichten der Finanzverwaltung einerseits und der Steuerpflichtigen andererseits verbessert sowie ein gerechter Ausgleich zwischen den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtssicherheit gefunden werden.

---

(1) Stenographischer Bericht über die 64. Sitzung des Deutschen Bundestages, vierte Wahlperiode, Seite 2973 unter C;
Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses, Bundestags - Drucksache IV/1005 unter B. 2 vom 20. Februar 1963.

(2) Außerhalb der neuen Abgabenordnung sollen im wesentlichen nur das Gesetz über die Finanzverwaltung als besonderes Organisationsgesetz, die Finanzgerichtsordnung in Anbetracht der Bedeutung der rechtsprechenden Gewalt und das Bewertungsrecht als selbständige Gesetze beibehalten werden.

Mit Rücksicht auf die Bedeutung und den Umfang dieses Reformwerks wurde durch den Bundesminister der Finanzen im Herbst 1963 ein Arbeitskreis aus Vertretern der Wissenschaft, der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung, der steuerberatenden Berufe, der gewerblichen Wirtschaft sowie der Organisationen der Steuerzahler und der Steuerbeamten gebildet, dem die Aufgabe übertragen war, einen Entwurf für die Neugestaltung der Reichsabgabenordnung zu erarbeiten. Dieser Entwurf nebst Begründung wurde nach 21 Sitzungen der Kommission Ende November 1969 fertiggestellt und veröffentlicht.(1)

Aus dem Entwurf des Arbeitskreises für die Neufassung der Reichsabgabenordnung entstand der Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung,(2) der nach der Stellungnahme des Bundesrates am 19. März 1971 dem Bundestag zur Beratung und Beschlußfassung zugeleitet wurde. Dabei sind die von dem Arbeitskreis vorgeschlagenen Neuregelungen weitgehend in den Regierungsentwurf übernommen worden. Das gilt vornehmlich für die Vorschriften, die der Verbesserung der Rechtsstellung der Steuerpflichtigen dienen sollen. Der Bundesrat stimmte

---

(1) Bundesministerium der Finanzen, Referat Öffentlichkeitsarbeit, Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, Bonn 1970, Seite 9 ff., nebst Entwurf einer Abgabenordnung - E AO 1969 - Anlage 1, Seite 35 ff., und Begründung zu dem Entwurf einer Abgabenordnung, Anlage 2, Seite 213 ff.

(2) Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982 Seite 16 ff., nebst Begründung (Anlage 1), Seite 92 ff.

seinerseits der Regierungsvorlage im wesentlichen zu und regte nur geringfügige Änderungen für das weitere Gesetzgebungsverfahren an.(1)

Die neue Abgabenordnung soll entsprechend den Vorstellungen der Bundesregierung als erstes Steuerreformgesetz der laufenden Legislaturperiode zusammen mit dem zweiten Steuerreformgesetz, das Änderungen auf dem Gebiete des Ertragsteuerrechts und der Besitzsteuern enthalten wird, sowie dem dritten Steuerreformgesetz, das Neuregelungen für die Bereiche der Verkehrsteuern, der Verbrauchsteuern und der Gewerbesteuer vorsieht, einheitlich am 1. Januar 1974 in Kraft treten.(2)

Nach dem Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung soll ebenso wie auf Grund des Entwurfs des Arbeitskreises zu der Reform der Reichsabgabenordnung die Erteilung verbindlicher Zusagen durch die Finanzbehörden erstmalig gesetzlich normiert werden.(3) Danach kann die Finanzverwaltung in

---

(1) Stellungnahme des Bundesrates zu dem Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Anlage 2, Seite 208 ff.

(2) siehe dazu die Begründung zu dem Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 94 rechte Spalte; Koch, Reform der Abgabenordnung, Der Betriebs - Berater 1970, Seite 361; und Klein, Zum Stand der Steuerreform, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 305 ff.

(3) § 185 bis § 188 des Regierungsentwurfs; § 145 bis § 148 des Entwurfs des Arbeitskreises. Die vorgenannten Bestimmungen des Regierungsentwurfs und des Entwurfs des Arbeitskreises stimmen nahezu wörtlich überein. Der Bundesrat hat gegen die in dem Regierungsentwurf vorgesehene Regelung des verbindlichen finanzamtlichen Zusageverfahrens keine Einwendungen erhoben. Vergl. hierzu die Bundestags - Drucksache VI/1982, Anlage 2, Seite 208 ff.

dem Anschluß an eine Außenprüfung[1] dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich mitteilen, wie

---

(1) Die Außenprüfung ist begrifflich teilweise mit der herkömmlichen Betriebsprüfung identisch. Da die Bestimmungen der Reichsabgabenordnung die Betriebsprüfung bisher lediglich lückenhaft und unzusammenhängend regeln und die Betriebsprüfungsordnung vom 23. Dezember 1965 nur als allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen ist, aus denen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen hergeleitet werden können, soll das Betriebsprüfungsverfahren sowohl nach dem Entwurf des Arbeitskreises zu der Neugestaltung der Reichsabgabenordnung (§ 134 bis 144) als auch gemäß dem Regierungsentwurf (§174 bis 184) umfassend gesetzlich verankert werden. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, daß sich der Schwerpunkt des Besteuerungsverfahrens in zunehmendem Maß von der reinen Ermittlungstätigkeit auf die Betriebsprüfung verlagert hat, die zur Zeit geltende gesetzliche Regelung der wachsenden Bedeutung des Betriebsprüfungsverfahrens in dem Rahmen der Steuerveranlagung nicht gerecht wird und dementsprechend keine ausreichende Rechtsgrundlage für dieses überaus wichtige Teilgebiet des allgemeinen Abgabenrechts bietet.

Anstelle des überkommenen Begriffs der Betriebsprüfung wurde die neutralere Bezeichnung "Außenprüfung" gewählt, weil sich die Betriebsprüfung nach der in Aussicht genommenen Neufassung der Abgabenordnung nicht allein auf die gewerblichen Betriebe beschränken, sondern auch auf die freiberuflich Tätigen und alle sonstigen Steuerpflichtigen ausgedehnt werden soll. Siehe hierzu Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Begründung zu dem Entwurf des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung, Seite 306 und 307; Begründung zu dem Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 160 und 161; Kruse, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Kurzlehrbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 229 und 230.

ein für die Vergangenheit rechtlich gewürdigter und in dem Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Beurteilung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist (§ 185 des Regierungsentwurfs; § 145 Abs. 1 des Entwurfs des Arbeitskreises). Die entscheidenden Nachteile dieser Empfehlung zu einer gesetzlichen Regelung der Zusagen durch die Finanzämter sind darin zu erblicken, daß es einmal nach wie vor in das pflichtgemäße Ermessen der Steuerbehörden gestellt sein soll, ob sie in dem konkreten Einzelfall eine verbindliche Zusage erteilen oder deren Gewährung verweigern,(1) und zum anderen ein gesetzlich verankertes Zusagenverfahren ohne vorherige Außenprüfung nicht eingeführt werden soll.(2) Hierdurch

---

(1) Eine solche Regelung besteht auch in den Ländern, in denen die Erteilung finanzamtlicher Zusagen gesetzlich vorgeschrieben ist, nämlich in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, in Schweden und Finnland.

(2) Auch nach den damals nicht mehr verabschiedeten beiden Regierungsentwürfen zu der Änderung der Reichsabgabenordnung - AOÄG 1964, Bundestags - Drucksache IV/2442, und AOÄG 1966, Bundestags - Drucksache V/885 -, die ein gesetzlich geregeltes Zusageverfahren vorsahen und in ihren wesentlichen Punkten übereinstimmten, oblag es dem pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung, die Erteilung verbindlicher Zusagen vorzunehmen oder zu verweigern (§ 159 a Abs. 1 und § 227 a Abs. 1). Deren Gewährung sollte aber nicht von einer vorausgegangenen Betriebsprüfung abhängig gemacht werden. Diese zwei zurückgestellten Regierungsentwürfe schränkten den Anwendungsbereich der Zusagen jedoch auf das Gebiet der Besitzsteuern und der Verkehrsteuern ein und schlossen die Erteilung von bindenden Zusagen außerhalb des gesetzlich normierten Verfahrens aus. Mit Rücksicht auf die besondere Inanspruchnahme der Steuerbehörden sollten ferner Gebühren sowohl für die Gewährung von Zusagen als auch grundsätzlich für die Ablehnung von Anträgen hinsichtlich der Erteilung von Zusagen erhoben werden (§ 159 g und § 227 g).

wird die Wirksamkeit des Rechtsinstituts der verbindlichen Zusage, aus der Sicht der Steuerpflichtigen betrachtet, außerordentlich entwertet.

Zur Begründung der ablehnenden Haltung der Mehrheit der Angehörigen des Arbeitskreises und des Regierungsentwurfs gegenüber einer allgemeinen, gesetzlich normierten Verpflichtung der Finanzverwaltung zur Erteilung von Zusagen wird geltend gemacht, daß die vorgeschlagene Regelung in dem Interesse der Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Finanzämter unabdingbar gefordert werden müsse, um auf diese Weise eine außergewöhnliche Arbeitsüberlastung durch eine kaum zu bewältigende Zahl von Zusageersuchen zu vermeiden.(1) Weiterhin seien Fälle denkbar, in denen sich der zu beurteilende Sachverhalt für eine verbindliche Zusage nicht eigne, da er wenig geklärte Rechtsgebiete betreffe und entsprechende Ausführungsvorschriften fehlten oder das anstehende Problem bei Fragen des internationalen Steuerrechts in einem Verständigungsverfahren auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens gelöst werden müsse, beziehungsweise weil über dieselbe Frage eine Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs zu erwarten sei. In diesen Fällen könne den Finanzbehörden nicht zugemutet werden, sich für die Zukunft zu binden. Im übrigen erscheine eine allgemeine gesetzliche Regelung, die eine Verpflichtung der Finanzämter zur Gewährung von Zusagen beinhalte, als zu starr und zu wenig flexibel. Demgegenüber sei ein weiterer Ausbau des Vertrauensschutzes der Steuerpflichtigen

---

(1) Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 30 und 31 sowie Seite 314 und 315; Begründung zu dem Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 95 und 165.

durch die Finanzverwaltung und die Steuerrechtsprechung vorzuziehen, zumal neben der angestrebten gesetzlichen Regelung durchaus noch die Möglichkeit bestehe, daß die Finanzbehörden auch dann eine verbindliche Zusage erteilten, wenn die dafür aufgestellten gesetzlichen Voraussetzungen im einzelnen nicht erfüllt seien, weil insofern keine Ausschließlichkeit durch das gesetzlich normierte Zusageverfahren geplant sei. Deshalb bestehe kein zwingendes Bedürfnis für eine allgemeine gesetzliche Einführung der verbindlichen Zusage in dem Besteuerungsverfahren. Dagegen hatten sich insbesondere die Vertreter der steuerberatenden Berufe für die gesetzliche Regelung der verbindlichen Zusagen in einem weiter gesteckten Rahmen eingesetzt.

Diese Argumentation der Mehrheit des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung, der der Regierungsentwurf gefolgt ist, vermag nicht zu überzeugen. Zwar ist zugegeben, daß in der Praxis Einzelfälle möglich sind, bei denen sich der steuerrechtlich zu würdigende Sachverhalt für eine verbindliche Zusage der Finanzämter nicht eignet. Das trifft vor allem auf die Fälle zu, in denen die zu der rechtlichen Beurteilung erforderlichen Ausführungsvorschriften nicht erlassen worden sind, bei denen in Kürze eine höchstrichterliche Entscheidung über einen gleichgelagerten Sachverhalt ergeht oder es für die steuerrechtliche Behandlung des jeweiligen Sachverhalts maßgeblich auf künftige tatsächliche Verhältnisse ankommt, die sich anläßlich der Entscheidung über das Zusagebegehren noch nicht vollständig übersehen lassen. Das gilt ferner insbesondere im Hinblick auf die Fälle, bei denen die Zusagen ohne weitere Ermittlungen nicht erteilt werden

können, weil die Finanzbehörden zu einer Ermittlungstätigkeit in dem Rahmen des Zusageverfahrens nicht verpflichtet sind.

Bedenklich erscheint es jedoch, wenn die gesetzliche Einführung einer Ermessensregelung damit begründet wird, daß die Finanzverwaltung in die Lage versetzt werden müsse, Anträge auf die Gewährung von Zusagen wegen einer außerordentlichen Arbeitsüberlastung abzulehnen. T h o m a [1] hat einleuchtend dargelegt, daß das Zusageverfahren in vielen Fällen lediglich eine zeitliche Vorverlagerung der Arbeitstätigkeit der Finanzbehörden bedeutet und somit häufig nicht zu einer echten Mehrbelastung führt. Außerdem kann der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erheblich beeinträchtigt werden, wenn es von dem Umfang der Arbeitsbelastung des zuständigen Finanzamts abhängen würde, ob eine erbetene Zusage erteilt wird oder nicht. Denn dann könnte der Fall eintreten, daß ein Steuerpflichtiger von der einen Finanzbehörde eine bindende Zusage vor der Verwirklichung eines bestimmten steuerrechtlichen Tatbestands über dessen Rechtsfolgen erhält und er somit den zugrunde liegenden Sachverhalt weitgehend ohne steuerliches Risioko vollziehen kann, während einem anderen Steuerpflichtigen die Zusagegewährung durch ein anderes Finanzamt bei der gleichen oder einer ähnlichen Sachlage infolge einer ungewöhnlichen arbeitsmäßigen Überforderung verweigert wird und er daher das Risiko bezüglich der steuerlichen Auswirkungen auf sich nehmen muß, das aus der Erfüllung des

---

(1) Thoma, a.a.O., Der Betriebs-Berater 1966, Seite 1183.

jeweils in Betracht kommenden steuerrechtlichen Tatbestands herrührt.(1) Im übrigen ist es Aufgabe des Staates, die erforderlichen personellen und sachlichen Voraussetzungen zu schaffen, damit die bestehende arbeitsmäßige Überlastung der Finanzverwaltung behoben werden kann.

Problematisch erscheint es weiterhin, wenn die Zurückweisung eines Zusageersuchens auch darauf gestützt werden soll, daß die Zusage nicht hinreichend geklärte Rechtsgebiete betrifft und sich die steuerlichen Rechtsfolgen des zur Beurteilung gestellten Sachverhalts demnach nicht eindeutig ermitteln lassen, wie in der Begründung des Entwurfs des Arbeitskreises zu der Frage der gesetzlichen Regelung des finanzbehördlichen Zusageverfahrens auf der Grundlage des Ermessensprinzips ausgeführt werden ist.

Um den weiten Ermessensspielraum einzuschränken, innerhalb dessen die Finanzverwaltung die Erteilung rechtsverbindlicher Zusagen ohne Verletzung der zumeist unklaren, durch § 2 StAnpG gezogenen Ermessensgrenzen ablehnen kann, ist in dem steuerrechtlichen Schrifttum von einigen Autoren(2) empfohlen worden, bei der gesetzlichen Einführung einer Ermessensregelung hinsichtlich der Gewährung von Zusagen die Ermessensgrenzen genau zu bestimmen. Diesem beachtenswerten Vorschlag muß aber entgegengehalten werden, daß sich eine genaue

---

(1) in dem Ergebnis ebenso v. Voigt, a.a.O., Seite 166;
Mittelbach, a.a.O., Seite 131 (TZ. 332);
Steinberg, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1968, Seite 55.

(2) Thoma, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1966, Seite 1182 linke Spalte;
Haver, Verbindliche Auskunft im Steuerrecht. Empfiehlt es sich, die verbindliche Steuerauskunft gesetzlich zu regeln? Der Betriebs - Berater 1967, Seite 1201 und 1202.

gesetzliche Festlegung und Einengung der Grenzen des Ermessens der Finanzbehörden praktisch nicht verwirklichen läßt. Denn es ist kaum vorstellbar, daß sich die Ermessensgrenzen gesetzlich so eindeutig und lückenlos bestimmen lassen, daß dadurch die Gefahr fehlerhafter Ermessensentscheidungen restlos gebannt wird. Vielmehr ist davon auszugehen, daß selbst eine gesetzlich beschränkte Ermessensfreiheit den Finanzämtern immer die Möglichkeit bietet, die Anträge der Steuerpflichtigen auf Gewährung von Zusagen zurückzuweisen, weil die Vorschriften, die das Ermessen der Finanzverwaltung begrenzen sollen, notwendigerweise sehr allgemein gefaßt sein müßten. Dann wären die Finanzbehörden jedoch auch, wie bisher, in der Lage, ihre ablehnenden Ermessensentscheidungen dergestalt zu begründen, daß sie nicht mehr als ermessensfehlerhaft angesehen werden können.

Nach der hier vertretenen Auffassung sollte den Steuerpflichtigen demgemäß bei einer gesetzlichen Normierung des Zusageverfahrens im Rahmen der Neugestaltung der Reichsabgabenordnung ein klar umrissener Rechtsanspruch auf Erteilung verbindlicher Zusagen aus rechtsstaatlichen Erwägungen eingeräumt werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, daß die Steuerpflichtigen bei dem Vorliegen eines berechtigten Interesses eine Zusage erhalten. Neben der allgemeinen Verpflichtung der Finanzämter zu der Zusagegewährung muß aber zugleich sichergestellt werden, daß sie in bestimmten Einzelfällen, in denen sich der zu beurteilende Sachverhalt für eine rechtsverbindliche Zusage nicht eignet, deren Erteilung verweigern können. Es müssen deshalb gesetzliche Ausnahmetatbestände geschaffen werden, die möglichst klar und umfassend im einzelnen festlegen, unter welchen Voraussetzungen die Finanzverwaltung zu der Versagung

eines Zusagebegehrens berechtigt ist.(1) Hierdurch wird außerdem erreicht, daß sich die Zahl der von den Finanzbehörden zu bearbeitenden Anträge auf Gewährung verbindlicher Zusagen in erträglichen Grenzen hält.(2)

Als unzweckmäßig und von dem Standpunkt der Steuerpflichtigen aus als ungenügend muß ferner die nach dem Entwurf des Arbeitskreises zu der Reform der Reichsabgabenordnung und auf Grund des Regierungsentwurfs vorgesehene gesetzliche Regelung bezeichnet werden, derzufolge verbindliche Zusagen nur in dem Anschluß an eine vorher erfolgte Außenprüfung erteilt werden sollen. Diese Regelung, für die auch keine hinreichende Begründung gegeben wird, bedeutet eine schwerwiegende Einschränkung zu Lasten der Steuerpflichtigen gegenüber der gegenwärtigen Rechtslage und im Vergleich zu den seinerzeit nicht mehr weiter verfolgten

---

(1) so auch Spitaler, Verbindliche Zusicherungen im Steuerrecht, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 1333 ff. (Seite 1335) und v. Voigt, a.a.O., Seite 166 bis 169, die konkrete Vorschläge für die Formulierung dieser gesetzlichen Ablehnungsgründe unterbreitet haben. Derselben Ansicht sind ferner Mittelbach, a.a.O., Seite 134 (TZ. 342) und Kampmann, a.a.O., Seite 116 und 117.

(2) Darüber hinaus ist nicht einzusehen, warum der Regierungsentwurf und der Arbeitskreis zu der Reform der Reichsabgabenordnung von der Einführung einer sachlich gerechtfertigten Gebührenpflicht für erteilte Zusagen in dem Gegensatz zu den bereits erwähnten beiden früheren Regierungsentwürfen ohne nähere Begründung Abstand genommen haben. Auch mittels einer gesetzlichen Gebührenpflicht im Hinblick auf gewährte Zusagen läßt sich die Zahl der Zusageersuchen zusätzlich vermindern, um die Funktionsfähigkeit der Finanzämter bei einer gesetzlich geregelten Pflicht zur Zusageerteilung zu wahren.

beiden Regierungsentwürfen zu der gesetzlichen Normierung des Zusageverfahrens, die eine solche Beschränkung nicht enthielten.(1)

Der Entwurf des Arbeitskreises und der Regierungsentwurf weisen neben der zwingenden Schriftform aus Beweisgründen und einem obligatorischen Inhalt für gewährte Zusagen (§ 146 beziehungsweise § 186) die Bestimmung auf, daß die verbindliche Zusage für die Besteuerung bindend sein soll, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt deckt (§ 147 Abs. 1 und § 187 Abs. 1). In den Entwurfsbegründungen ist dazu ausgeführt, daß geringfügige Abweichungen des nachträglich festgestellten Sachverhalts von dem ursprünglich dargelegten Sachverhalt unschädlich sind, falls sich hieraus keine wesentlich andersartige rechtliche Beurteilung ergibt, die den Kern der erteilten Zusage selbst berührt.(2) Insoweit besteht kein Unterschied zu dem bisherigen Rechtszustand.

---

(1) In dem hier geäußerten Sinne haben sich auch die Bundeskammern und die Bundesverbände der steuerberatenden Berufe, der Bund Deutscher Steuerbeamten sowie die Fachkommission Allgemeines Steuerrecht der Bundessteuerberaterkammer in ihren Stellungnahmen vom 2. April 1970 und vom 18. Juni 1970 zu dem Entwurf des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung ausgesprochen. Siehe dazu: Reform der Abgabenordnung, Der Steuerberater 1970, Seite 169 rechte Spalte, und Seite 171.

(2) Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 315 und 316; Begründung zu dem Regierungsentwurf einer neuen Abgabeordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 165 rechte Spalte.

Die Regelung gemäß § 147 Abs. 1 des Entwurfs des Arbeitskreises beziehungsweise § 187 Abs. 1 des Regierungsentwurfs soll nach Abs. 2 der vorgenannten Bestimmungen dann nicht eingreifen, wenn die verbindliche Zusage zu Ungunsten des jeweiligen Antragstellers dem geltenden Recht widerspricht. Damit wird zum Ausdruck gebracht, daß eine Bindungswirkung im Hinblick auf gewährte Zusagen in diesen Fällen nicht gerechtfertigt erscheint, weil sie nicht dem Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen dienen, sondern im Gegenteil deren Rechte beschneiden würde,(1) da die hiervon Betroffenen bei einer steuerlichen Behandlung entsprechend den Zusagen schlechter gestellt wären als auf Grund einer Beurteilung, die mit den Gesetzen im Einklang steht. Bei einer Bindung der Finanzverwaltung an die von ihr gegebenen Zusagen wäre also die Durchbrechung der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zugunsten des Vertrauensschutzes der Steuerpflichtigen und damit der Rechtssicherheit ohne jeden Sinn, sofern der Inhalt der Zusagen zu dem Nachteil der Steuerpflichtigen gegen das geltende Recht verstoßen würde. Dieser nach dem Entwurf des Arbeitskreises und dem Regierungsentwurf vorgeschlagenen Regelung ist demgemäß zuzustimmen.

Keine grundsätzlichen Einwendungen sind weiterhin gegen die in § 148 Abs. 1 des Entwurfs des Arbeitskreises und in § 188 Abs. 1 des Regierungsentwurfs vorgesehene Bestimmung zu erheben, derzufolge die verbindliche Zusage außer Kraft treten soll, falls

---

(1) Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 316; Begründung zu dem Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 165 rechte Spalte.

die Rechtsvorschriften geändert werden, auf denen die Entscheidung der Finanzbehörde beruht. Denn das Risiko, höhere steuerliche Belastungen durch eine Änderung der Gesetzgebung auferlegt zu erhalten, ist allgemeiner Natur. Insoweit kann das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung auch über eine verbindliche Zusage des Finanzamts keinen besonderen Schutz genießen.(1) Durch eine entsprechende Fassung des Gesetzeswortlauts sollte allerdings klargestellt werden, daß eine bereits eingetretene Bindungswirkung der Zusage auf Grund der inzwischen erfolgten Verwirklichung des steuerlichen Tatbestands durch eine spätere Änderung der zur Anwendung gelangten gesetzlichen Vorschriften nicht berührt wird.

Zu erheblichen Bedenken Anlaß gibt demgegenüber die in § 148 Abs. 2 des Entwurfs des Arbeitskreises sowie in § 188 Abs. 2 des Regierungsentwurfs getroffene Regelung, nach der die Finanzverwaltung die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder ändern kann.(2) Danach soll es also dem Ermessen der Finanzbehörde obliegen, die Bindungswirkung der von ihr erteilten Zusagen durch die Ausübung eines gesetzlich verankerten Widerrufsrechts für die Zukunft wieder zu beseitigen. In den Entwurfsbegründungen ist hierzu dargelegt, eine solche Maßnahme könne sich als notwendig erweisen, falls sich die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung oder die Recht-

---

(1) so zutreffend die Begründungen zu § 148 Abs.1 des Entwurfs des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung, Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 316; sowie zu § 188 Abs. 1 des Regierungsentwurfs, Bundestags Drucksache VI/1982, Seite 165 rechte Spalte.

(2) Eine ähnlich lautende Regelung enthielten sowohl der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze (AOÄG 1964) gemäß § 159 Abs. 2 (Bundestags - Drucksache IV/2442, Seite 5) als auch der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Ände-

Fortsetzung Seite 121 unten

sprechung zu bestimmten steuerrechtlichen Fragen geändert hätten, die für die Entscheidung über das Zusagebegehren maßgebend gewesen seien.(1) Das Finanzamt habe dabei die schutzwürdigen Interessen des Betroffenen an der Aufrechterhaltung der Zusage gebührend zu berücksichtigen und abzuwägen. Insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige bereits mit der Verwirklichung des der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalts begonnen habe oder schon entsprechende vertragliche Verpflichtungen eingegangen sei, von denen er sich nicht ohne weiteres wieder lösen könne, erscheine es geboten, von einem Widerruf der verbindlichen Zusage abzusehen oder die Wirkung des Widerrufs zu einem späteren Zeitpunkt eintreten zu lassen.

Dieser Ansicht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung, der sich der Regierungsentwurf angeschlossen hat, kann nicht gefolgt werden. Mit der in § 148 Abs. 2 des Entwurfs des Arbeitskreises beziehungsweise in § 188 Abs. 2 des Regierungsentwurfs vorgeschlagenen generalklauselartigen Regelung ist dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eindeutig eine Vorrangstellung gegenüber den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der Steuerpflichtigen eingeräumt worden. Sollte diese Regelung zu einem Bestandteil der geplanten gesetzlichen Normierung des finanzbehördlichen Zusageverfahrens gemacht werden, so würde hierdurch ein Unsicherheitsfaktor geschaffen, der die Wirksamkeit und damit den Wert des gesamten Rechtsinstituts als Sicherungsmittel der Steuerpflichtigen

---

Fortsetzung von Seite 120 unten:

rung der Reichsabgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung (AOÄG 1966) in § 227 Abs. 2 (Bundestags - Drucksache V/885, Seite 3).

(1) Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 316; Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 165 rechte Spalte.

gegen die Unübersichtlichkeit und die außerordentliche Kompliziertheit des Steuerrechts in Frage stellt und darüber hinaus zweifelhaft erscheinen läßt, ob die finanzamtliche Zusage die gewählte Bezeichnung als "verbindliche Zusage" zu Recht verdient. Denn wenn es dem Ermessen der Finanzverwaltung überlassen ist, sich gegebenenfalls über die in ihren Zusagen selbst getroffenen Entscheidungen hinwegzusetzen, sofern sich insbesondere die Steuerrechtsprechung oder die Verwaltungsauffassung vor allem in Bezug auf die Auslegung der in Betracht kommenden steuerlichen Vorschriften ändern, bleibt die weitgehende Unvorhersehbarkeit der Steuerbelastungen erhalten, die allein die gesetzliche Normierung der verbindlichen Zusagen aus rechtsstaatlichen Erwägungen erforderlich macht. Der Sinn und Zweck der beabsichtigten Einführung rechtsverbindlicher Zusagen auf gesetzlicher Grundlage, nämlich den Steuerpflichtigen ein klares Disponieren vor der Verwirklichung steuerlich erheblicher Tatbestände zu ermöglichen, läßt sich bei einer derartigen Bestimmung nicht erreichen, weil die vorgesehene Bindungswirkung hinsichtlich der gewährten Zusagen de facto nicht bestehen würde. Damit würde die in Aussicht genommene gesetzliche Normierung des finanzbehördlichen Zusageverfahrens von vornherein ihre eigentliche Bedeutung verlieren.(1)

---

(1) In diesem kritischen Sinne haben sich auch v. Voigt, a.a.O., Seite 160 und 161; Haver, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 1202 und 1203; Spanner, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, Bemerkungen zur geplanten gesetzlichen Regelung, Deutsches Steuerrecht 1964, Seite 699 ff. (Seite 701 und 702); und Kirchmeier, Zum geplanten steuerlichen Auskunftsverfahren, Der Betrieb 1964, Seite 1204 und 1205, geäußert. Die in den Entwurfsbegründungen vertretene Auffassung teilt lediglich Steinberg, Zur Frage der verbindlichen Auskunft, Die steuerliche Betriebsprüfung 1968, Seite 49 ff. (Seite 57).

Zwar sind Ausnahmefälle unter bestimmten Voraussetzungen anzuerkennen, in denen eine Aufhebung oder eine Änderung verbindlicher Zusagen mit Wirkung für die Zukunft vertretbar erscheinen.(1) Es gilt hier aber ebenso wie bei den Ausnahmen von einer gesetzlichen Verpflichtung der Finanzverwaltung zu der Zusageerteilung, die betreffenden Fälle als eng umgrenzte gesetzliche Ausnahmetatbestände zu konkretisieren. Auf diese Weise läßt sich verhindern, daß die Sicherungsfunktion des Instituts durch eine sämtliche denkbaren Fälle umfassende Ermessensvorschrift gefährdet wird.

Die nach § 148 Abs. 2 des Entwurfs des Arbeitskreises und gemäß § 188 Abs. 2 des Regierungsentwurfs vorgeschlagene Regelung stellt auch keine Besserstellung der Steuerpflichtigen im Vergleich zu dem zur Zeit geltenden Rechtszustand dar. Zwar sehen die beiden Entwürfe keine Erteilung von Zusagen unter den bisher üblichen Vorbehalten vor, durch die eine Bindung der Finanzbehörden an die von ihnen gegebenen Zusagen in der Regel von Anfang an ausgeschlossen wird. Es bedeutet jedoch von dem praktischen Ergebnis her keinen nennenswerten Unterschied, wenn den Finanzämtern statt dessen die Befugnis gewährt wird, die Verbindlichkeit ihrer Zusagen nach deren Erteilung in Übereinstimmung mit den Grundsätzen einer pflichtgemäßen Ermessensausübung zu jeder Zeit wieder zu beseitigen.

Nicht zu beanstanden ist dagegen die in § 148 Abs. 3 des Entwurfs des Arbeitskreises sowie in § 188 Abs. 3 des Regierungsentwurfs vorgeschlagene Bestimmung, derzufolge eine rückwirkende Aufhebung

---

(1) siehe hierzu v. Voigt, a.a.O., Seite 163 und 164.

oder Berichtigung der verbindlichen Zusage nur zulässig sein soll, falls sie von einer sachlich unzuständigen Behörde erteilt oder soweit die Zusage durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung und Bestechung, erwirkt worden ist und damit an einem besonders schwerwiegenden Mangel leidet oder wenn der von der Rücknahme beziehungsweise der rückwirkenden Änderung der Zusage betroffene Steuerpflichtige zugestimmt hat.

Abschließend ist noch zu erwähnen, daß nach dem Entwurf des Arbeitskreises und dem Regierungsentwurf die besonderen Vorschriften über die Zolltarifauskunft (§ 23 ZollG) und die Anrufungsauskunft in dem Lohnsteuerabzugsverfahren (§ 56 LStDV) von der angestrebten gesetzlichen Regelung des finanzamtlichen Zusageverfahrens unberührt bleiben sollen.(1)

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß der gesetzlichen Gestaltung des finanzbehördlichen Zusageverfahrens nach dem Entwurf des Arbeitskreises zu der Reform der Reichsabgabenordnung sowie auf Grund des diesbezüglichen Regierungsentwurfs, von dem Standpunkt der Steuerpflichtigen aus betrachtet, mehrere schwerwiegende Mängel anhaften. Sie stellt, insgesamt gesehen, keinen Fortschritt gegenüber der gegenwärtig geltenden Rechtslage dar.(2) Es erscheint daher fragwürdig, ob eine

---

(1) Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 315; Begründung zu dem Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 165 linke Spalte.

(2) Ihr Vorzug in dem Verhältnis zu der bisherigen Rechtslage beschränkt sich im wesentlichen auf die Festlegung der formellen Voraussetzungen, die bei der Erteilung verbindlicher Zusagen zu beachten sind (§ 146 und § 186). Diesem Vorzug kommt aber naturgemäß lediglich eine untergeordnete Bedeutung zu. Denn hierdurch werden teilweise nur gewisse Beweiserleichterungen zugunsten der Steuerpflichtigen geschaffen.

derartige gesetzliche Regelung überhaupt als sinnvoll bezeichnet werden kann oder aber für entbehrlich zu halten ist. Zwar muß die Notwendigkeit einer gesetzlichen Normierung des Zusageverfahrens in dem Rahmen der beabsichtigten Neufassung der Reichsabgabenordnung grundsätzlich befürwortet werden. Denn es ist als Aufgabe des Gesetzgebers und nicht, wie es bisher der Fall war, der Rechtsprechung anzusehen, einen gerechten Ausgleich zwischen den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einerseits sowie den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der Steuerpflichtigen andererseits auf diesem bedeutsamen Teilbereich des allgemeinen Abgabenrechts herbeizuführen, weil es sich hierbei vorwiegend um Fragen handelt, die der Rechtssetzung zuzuordnen sind und die nicht nur eine bloße Rechtsanwendung betreffen.

Bei einer gesetzlichen Verankerung des Rechtsinstituts der verbindlichen Zusage sollte jedoch nicht darauf verzichtet werden, den Steuerpflichtigen einen klar umrissenen Rechtsanspruch auf die Gewährung von Zusagen einzuräumen. Außerdem sollte die Erteilung der Zusagen nicht von der vorherigen Durchführung einer Außenprüfung abhängig gemacht werden. Ferner muß eine stärkere Bindung der Finanzämter an gegebene Zusagen gefordert werden, als dies in dem Entwurf des Arbeitskreises sowie in dem Regierungsentwurf zum Ausdruck gelangt ist. Nur unter diesen unerläßlichen Voraussetzungen ist gewährleistet, daß sich die finanzbehördlichen Zusagen als ein brauchbares Instrument der Steuerpflichtigen erweisen, um der mangelnden Vorhersehbarkeit

steuerlicher Belastungen wirksam begegnen zu können.(1)

Weiterhin ist zu beanstanden, daß das finanzamtliche Auskunftsverfahren sowohl in dem Entwurf des Arbeitskreises als auch in dem Regierungsentwurf keine Berücksichtigung gefunden hat.

Sollte die von dem Arbeitskreis für die Reform der Reichsabgabenordnung und in dem Regierungsentwurf vorgesehene Fassung zu der gesetzlichen Normierung des Zusageverfahrens ohne Änderungen in dem hier vorgeschlagenen Sinne von den gesetzgebenden Körperschaften verabschiedet werden und dementsprechend in ihren wesentlichen Punkten mit der Einführung des finanzbehördlichen Zusageverfahrens auf gesetzlicher Grundlage übereinstimmen, beantwortet sich die Frage von selbst, ob die finanzamtlichen Zusagen nach der erwarteten gesetzlichen Regelung als geeignet bezeichnet werden können, die Vereinbarung von Steuerklauseln oder die Festlegung von Satzungsklauseln zu ersetzen. Diese Frage ist uneingeschränkt zu verneinen.

---

(1) Anderer Ansicht ist Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, Stellungnahme zum Reformenentwurf, 1. Teil (II), Finanz - Rundschau 1970, Seite 260 ff. (Seite 261 rechte Spalte, Fußnote 22), der eine gesetzliche Institutionalisierung der verbindlichen Zusage über die in den §§ 145 ff. des Entwurfs des Arbeitskreises vorgesehene Regelung hinaus nicht für notwendig hält.
In einem ähnlichen Sinne wie Tipke hat sich auch Lohmeyer, Auskünfte und Zusagen im Besteuerungsverfahren, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 295 ff., geäußert, der die in Aussicht genommene gesetzliche Normierung des finanzamtlichen Zusageverfahrens als beachtlichen Fortschritt in dem Vergleich zu der gegenwärtig geltenden Rechtslage bezeichnet hat.

3.) im Hinblick auf Vereinbarungen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen

Vereinbarungen zwischen den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen über die Entstehung oder das Nichtbestehen von Steueransprüchen kommen in der Praxis nicht selten vor. Dabei lassen sich die folgenden Gruppen von Steuervereinbarungen nach ihrem besonderen Zweck und unterschiedlichen Inhalt voneinander abgrenzen:(1)

a) Vereinbarungen, die über noch nicht verwirklichte Steuertatbestände und damit vor der Veranlagung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen getroffen werden;

b) Vereinbarungen, die nach dem Eintritt steuergesetzlicher Tatbestände vor allem innerhalb von Schlußbesprechungen in dem Anschluß an durchgeführte Betriebsprüfungen erzielt werden;

c) Vereinbarungen über tatsächliche Fragen, die der Ermittlung oder der Festlegung eines bestimmten Sachverhalts dienen, welcher der Besteuerung zugrunde gelegt werden soll;

d) Vereinbarungen im Hinblick auf Rechtsfragen, die den Steueranspruch als solchen berühren

---

(1) Siehe hierzu auch Herrmann - Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Band I, 12. Auflage, Köln 1950/1968, Anm. 80 zu § 2 EStG; Meilicke, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Berlin und Frankfurt am Main 1965, Seite 167 ff.; v. Voigt, a.a.O., Seite 106 bis 108.

oder welche die Subsumtion eines Sachverhalts unter einen Steuertatbestand beziehungsweise ein Tatbestandsmerkmal betreffen;

e) Vereinbarungen, mit denen die Beteiligten im gegenseitigen Einvernehmen bewußt zugunsten der Steuerpflichtigen von den gesetzlichen Steuerlasten abweichen, die sich aus den tatsächlichen und rechtlichen Umständen des jeweiligen Einzelfalles ergeben;(1)

f) Vereinbarungen, die keine Abweichung von den tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten bezwecken;

g) Vereinbarungen über tatsächliche Fragen oder Rechtsfragen, die einen Vergleichscharakter aufweisen. Das ist dann der Fall, wenn durch die Vereinbarung die Ungewißheit oder der Streit der Beteiligten in Bezug auf einzelne Rechtsfragen oder bestimmte Teile eines der Besteuerung unterliegenden Sachverhalts im Wege gegenseitigen Nachgebens beseitigt werden soll;(2)

---

(1) Dazu gehören zum Beispiel die Fälle, in denen anläßlich einer Betriebsprüfung das Bestehen beträchtlicher Steuerrückstände festgestellt und vereinbart wird, daß diese Steuerbeträge nicht in voller Höhe nachgezahlt werden müssen, obwohl gesetzliche Erlaßgründe nicht eingreifen. Hierunter zählen ferner die Fälle, bei denen die als Steuergläubiger hebeberechtigten Gemeinden vor der Errichtung oder der Verlegung von Gewerbebetrieben mit den Steuerpflichtigen die Übereinkunft treffen, daß für mehrere Jahre keine Realsteuern zu entrichten sind.

(2) Vergl. § 779 BGB.

h) Vereinbarungen, denen keine Vergleichseigenschaften zuzuerkennen sind.

Ihrer Rechtsnatur nach handelt es sich bei den Vereinbarungen zwischen den Finanzämtern und den Steuerpflichtigen um subordinationsrechtliche Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts.(1) Von den Vereinbarungen sind begrifflich die Abreden zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen zu trennen, die auch Absprachen, Verständigungen oder Abstimmungen genannt werden.(2) Ihnen ist gemeinsam, daß die Finanzbehörde eine bestimmte tatsächliche oder steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts zusichert und der Steuerpflichtige ausdrücklich oder schlüssig(3) zu erkennen gibt, daß er sich mit

---

(1) So auch die von der Finanzrechtsprechung und in dem steuerrechtlichen Schrifttum überwiegend vertretene Meinung. Siehe hierzu BFH, Urteil vom 13. Juli 1955 - II 38/55 S - BStBl. 1955 III, Seite 251 = Band 61, Seite 137; BFH, Urteil vom 11. Januar 1963 - VI 97/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 180 = StRK StAnpG § 1 R. 248; Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 3 zu § 220 AO, außerdem Anm. 17 zu § 2 AO; v. Voigt, a.a.O., Seite 109.

(2) Die von der Rechtsprechung und in der Literatur verwendete Terminologie ist insoweit nicht einheitlich. Siehe dazu Felix, Ermessensausübung im Steuerrecht, Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, Seite 44, mit weiteren Nachweisen; Polland, Steuerrecht und Privatrecht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Band 14, Düsseldorf 1960, Seite 122 bis 124.

(3) Eine solche konkludente Erklärung kann beispielsweise in dem Verzicht auf die Einlegung von Rechtsbehelfen oder Rechtsmitteln sowie in deren Rücknahme gesehen werden (§§ 235 AO und 50 FGO).

der in Aussicht gestellten Sachbehandlung einverstanden erklärt und die betreffende Steuerangelegenheit damit endgültig als erledigt betrachtet. Sie erfüllen nicht die Wesensmerkmale eines öffentlich - rechtlichen Vertrages. Denn sie beruhen auf einer einseitig hoheitlichen Regelung der Finanzverwaltung, auf deren inhaltliche Gestaltung die Steuerpflichtigen dementsprechend keinen Einfluß ausüben. Ihnen fehlt daher im Gegensatz zu den vertraglichen Vereinbarungen das Element der Willenseinigung auf der Ebene der Gleichordnung im Hinblick auf die tatsächliche oder steuerrechtliche Würdigung des in Frage stehenden Sachverhalts. Da ihr Inhalt und ihre Zweckbestimmung mit denen der Vereinbarungen übereinstimmen, können die Abreden, Absprachen, Verständigungen oder Abstimmungen als vereinbarungsähnliche Regelungsformen in dem Verhältnis zwischen den Finanzämtern und den Steuerpflichtigen bezeichnet werden.(1)

Die Zulässigkeit von Vereinbarungen zwischen den Finanzbehörden, denen die Verwaltung der Steuern für die jeweiligen Gebietskörperschaften obliegt, die als Steuergläubiger die Ertragshoheit für sich in Anspruch nehmen können, oder den kommunalen Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen wird in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung,(2) von dem Bundesverwaltungsgericht(3) und überwiegend auch in dem steuerrechtlichen Schrifttum(4) zu Recht allgemein verneint. Nach

---

(1) so v. Voigt, a.a.O., Seite 111.

(2) RFH, Urteil vom 20. Oktober 1925 - II A 453/25 - RStBl. 1926, Seite 190 = Band 18, Seite 92;
RFH, Urteil vom 1. Dezember 1925 - II 460/25 - Steuer und Wirtschaft 1926, Spalte 121, Nr. 2;

Fortsetzung Seite 131

Fortsetzung von Seite 130 unten:

RFH, Urteil vom 9. Juli 1929 -
II A 357/29 - RStBl. 1930, Seite 436;
RFH, Urteil vom 15. Dezember 1932 -
III A 150/32 - RStBl. 1933, Seite 364;
RFH, Urteil vom 21. März 1935 -
III A 389/34 - RStBl. 1935, Seite 919;
RFH, Urteil vom 25. Mai 1938 -
VI 212/38 - RStBl. 1938, Seite 626;
RFH, Urteil vom 4. September 1941 -
IV 144/41 - RStBl. 1941, Seite 769;
BFH, Urteil vom 27. Januar 1955 -
IV 281/54 U - BStBl. 1955 III, Seite 92
= Band 60, Seite 235;
BFH, Urteil vom 13. Juli 1955 -
II 38/55 S - BStBl. 1955 III, Seite 215
= Band 61, Seite 137;
BFH, Urteil vom 31. Januar 1956 -
I 111/54 U - BStBl. 1956 III, Seite 86
= Band 62, Seite 230;
BFH, Urteil vom 4. August 1960 -
IV 319/59 U - BStBl. 1960 III, Seite 429;
BFH, Urteil vom 26. Mai 1961 -
III 326/58 U - BStBl. 1961 III, Seite 380
= Band 73, Seite 312;
BFH, Urteil vom 16. Februar 1962 -
III 31/60 U - BStBl. 1962 III, Seite 241;
BFH, Urteil vom 6. November 1962 -
I 298/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 104;
BFH, Urteil vom 17. Dezember 1963 -
VII 182/60 U - BStBl. 1964 III, Seite 88.

(3) BVerwG, Urteil vom 5. Juni 1959 -
VII C 83/57 - BStBl. 1959 I, Seite 1002
= Band 8, Seite 329 = StRK GewStG § 1 R. 2;
BVerwG, Urteil vom 12. Juli 1963 -
VII C 27/62 - BStBl. 1963 I, Seite 794;

(4) Von Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler,
a.a.O., Band IV, Anm. 8 zu § 3 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 17 zu § 2 AO;
Kühn, Kommentar zur Abgabenordnung, 9. Auflage, Stuttgart 1968, Anm. 1 zu § 3 StAnpG;
Judeich - Felix, Kommentar zum Steueranpassungsgesetz, Düsseldorf 1960, Anm. 14
zu § 3 StAnpG;
Meilicke, a.a.O., Seite 167 bis 169;
Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung,
Göttingen 1952, Seite 35;
Paulick, Steuervereinbarungen und Vergleiche
im Steuerrecht, Juristische Schulung 1966,
Seite 21 ff.;
Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung,
Stellungnahme zum Reformentwurf, 3. Teil,
Allgemeine Besteuerungsgrundsätze, Finanz -
Rundschau 1970, Seite 384 ff.(Seite 385 rechte
Spalte);

Fortsetzung Seite 132 unten

dem aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abgeleiteten Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sowie gemäß den Grundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmäßigkeit und der Gerechtigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG, § 1 Abs. 1 Satz 1 AO) sind derartige Steuervereinbarungen als unzulässig zu erachten. Würde die Zulässigkeit von Vereinbarungen anerkannt, so wäre damit das Wesen des Steuerschuldverhältnisses als eines unabdingbaren, gesetzlichen Schuldverhältnisses des öffentlichen Rechts nicht mehr gewahrt. Eine abgabenrechtliche Beziehung kann deshalb im Wege der Vereinbarung grundsätzlich weder begründet noch ihre Entstehung ausgeschlossen, noch kann ein durch die Verwirklichung des steuergesetzlichen Tatbestandes bestehendes abgabenrechtliches Verhältnis (§ 3 StAnpG) mittels einer Vereinbarung inhaltlich geändert oder vollständig beziehungsweise teilweise aufgehoben werden. Demzufolge ist es unerheblich, ob die Vereinbarungen vor oder nach der Erfüllung steuergesetzlicher Tatbestände getroffen werden, ob sie

---

Fortsetzung von Seite 131:

Schiefer, Die Vereinbarung im kommunalen Abgabenrecht, Kommunale Steuer - Zeitschrift 1960, Seite 21 ff.;
Felix, Ermessensausübung im Steuerrecht, a.a.O., Seite 45, 47 und 48;
Czapski, Bedenkliche Steuervereinbarungen mit Gemeinden, Deutsche Gemeindesteuer - Zeitung 1968, Seite 113.
Anderer Auffassung sind Schick, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 5, München 1967, Seite 16 ff. und Ehlers, Warum gibt es im Steuerrecht keine Vergleiche? Deutsches Steuerrecht 1965, Seite 64 ff.

sich auf tatsächliche[1] oder rechtliche Fragen erstrecken, ob sie eine Abweichung von steuerrechtlichen Vorschriften bezwecken oder ob es sich um Vergleichsvereinbarungen handelt. Als typische Gestaltungsmittel der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Regelung der Steuerrechtsverhältnisse kommen vielmehr nahezu ausschließlich einseitig hoheitliche Verfügungen in Betracht.

Eine Ausnahme besteht nur insoweit, als den Finanzämtern auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Dispositionsermächtigung die Befugnis eingeräumt ist, Vereinbarungen über Steueransprüche mit den Steuerschuldnern abzuschließen. Denn in diesem Falle erfolgt die Steuererhebung nach Maßgabe der Gesetze. So ist in § 220 Ziff. 3 AO vorgesehen, daß der Bundesminister der Finanzen Ausführungsbestimmungen über die Zulässigkeit und die Rechtswirkungen von Vereinbarungen und vereinbarungsähnlichen Rechtsformen in dem Rahmen des Besteuerungsverfahrens treffen kann. Danach können Vereinbarungen und vereinbarungsähnliche Rechtsformen lediglich für solche Fälle zugelassen werden, in denen sie der Vereinfachung sowie der Beschleunigung der Besteuerung dienen und das steuerliche Ergebnis bei den Steuerpflichtigen nur unwesentlich ändern. Von dieser Ermächtigung zu dem Erlaß

---

(1) Dabei ist zu beachten, daß Vereinbarungen oder Vergleiche über tatsächliche Fragen ebenso auf die Höhe des Steueranspruchs einwirken können, wie Vereinbarungen oder Vergleiche über Rechtsfragen, deren Anerkennung in erster Linie auf Ablehnung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung gestoßen ist. Siehe dazu
BFH, Urteil vom 6. November 1962 -
I 298/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 104.

einer Rechtsverordnung, die ausschließlich auf Gründen der Erleichterung des Besteuerungsverfahrens beruht, ist bisher kein Gebrauch gemacht worden. Das ist auch in Zukunft nicht zu erwarten, weil die Verfassungsmäßigkeit des § 220 Ziff. 3 AO aus den oben dargelegten Erwägungen nicht unbedenklich erscheint.(1) Diese Ermächtigungsnorm bietet für sich allein genommen aber keine geeignete Rechtsgrundlage, um auf sie die generelle Zulässigkeit von Vereinbarungen über Steueransprüche stützen zu können.(2)

Als weitere Vorschrift für die Berechtigung zu dem Abschluß von Vereinbarungen zwischen den kommunalen Steuerbehörden und den Steuerschuldnern kommt § 13 Abs. 2 des Preußischen Kommunalabgabengesetzes vom 14. Juli 1893 in Betracht, das als Landesrecht beispielsweise noch in Niedersachsen fortgilt. Nach dieser Bestimmung ist den Gemeinden gestattet, im Wege der Übereinkunft mit den Steuerpflichtigen den Jahresbetrag der zu entrichtenden indirekten Steuern(3) für mehrere Veranlagungszeiträume im voraus mit Genehmigung der

---

(1) Kennzeichnend hierfür ist ebenfalls die Tatsache, daß der Entwurf des Arbeitskreises zu der Reform der Reichsabgabenordnung keine gleichlautende Regelung enthält und Steuervereinbarungen in ihm im übrigen nicht erwähnt worden sind. Das trifft auch auf den Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung (AO 1974) zu.

(2) So auch BFH, Urteil vom 13. Juli 1955 - II 38/55 S - BStBl. 1955 III, Seite 251 = Band 61, Seite 137;
Paulick, a.a.O., Juristische Schulung 1966, Seite 21 ff. (Seite 26). Anderer Ansicht ist Ehlers, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1965, Seite 66.

(3) Hierunter fallen die Steuern mit einem örtlich beschränkten Wirkungskreis, wie zum Beispiel die Getränkesteuer, die Vergnügungsteuer und auch die Hundesteuer.

Aufsichtsbehörde festzusetzen. Der Sinn solcher Vereinbarungen liegt darin begründet, unwirtschaftliche und zeitraubende Ermittlungsarbeiten zu vermeiden und den Beteiligten ein Planen mit der Summe nach unveränderlichen Steuerleistungen zu ermöglichen. Aus diesem Zweck läßt sich zugleich entnehmen, daß die vereinbarten Pauschalbeträge in ihrer Höhe weitgehend der Steuerbelastung entsprechen sollen, die sich bei einer sonst üblichen Veranlagung ergeben würde. Vereinbarungen, die einen anderen Zweck verfolgen, insbesondere den Abgabepflichtigen finanzielle Vergünstigungen einräumen, sind durch § 13 Abs. 2 des Preußischen Kommunalabgabengesetzes nicht gedeckt und deshalb unzulässig. Daraus wird auch ersichtlich, daß dieser Gesetzesvorschrift keine nennenswerte Bedeutung für den Bereich der Vereinbarungen über Steueransprüche beizumessen ist.

Eine ähnliche Regelung galt nach § 5 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen vom 1. Dezember 1936,(1) der durch Art. IV § 6 Ziff. 2 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27. Dezember 1951(2) ersatzlos aufgehoben wurde.

Zu erwähnen bleibt noch § 79 Abs. 3 des Zollgesetzes vom 20. März 1939,(3) der auf dem Gebiet des Zollrechts Vereinbarungen über Zollschulden unter bestimmten Voraussetzungen für zulässig erklärt.(4)

---

(1) RGBl. 1936 I, Seite 961.

(2) RGBl. 1951 I, Seite 996.

(3) RGBl. 1939 I, Seite 529.

(4) vergl. dazu den Erlaß des Bundesministers der Finanzen vom 30. Juli 1964 - III B/4 - Z. 1453 - 46/64 -, veröffentlicht in dem Bundeszollblatt 1964, Seite 623.

Aus der grundsätzlichen Unzulässigkeit vertraglicher Vereinbarungen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen ohne gesetzliche Grundlage folgt, daß sie als nichtig anzusehen und ihnen dementsprechend keine Rechtswirkungen zuzuerkennen sind.(1) Sie können auch nicht ohne weiteres in entsprechender Anwendung des § 140 BGB in einen Steuererlaß aus Billigkeitsgründen gemäß § 131 Abs. 1 Satz 1 AO umgedeutet werden.

---

(1) so auch die herrschende Meinung der Rechtsprechung und des steuerrechtlichen Schrifttums. Siehe hierzu
RFH, Urteil vom 20. Oktober 1925 - II A 453/25 - RStBl. 1926, Seite 190 = Band 18, Seite 92;
RFH, Urteil vom 15. Dezember 1932 - III A 150/32 - RStBl. 1933, Seite 364;
BFH, Urteil vom 13. Juli 1955 - II 38/55 S - BStBl. 1955 III, Seite 251 = Band 61, Seite 137;
BFH, Urteil vom 31. Januar 1956 - I 111/54 U - BStBl. 1956 III, Seite 86 = Band 62, Seite 230;
BVerwG, Urteil vom 5. Juni 1959 - VII C 83/57 - BStBl. 1959 I, Seite 1002 = Band 8, Seite 329;
BVerwG, Urteil vom 12. Juli 1963 - VII C 27/62 - BStBl. 1963 I, Seite 794;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 17 zu § 2 AO;
Kruse, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, München 1969, Seite 31 und 98;
Kühn, a.a.O., Anm. 1 zu § 3 StAnpG;
Paulick, a.a.O., Juristische Schulung 1966, Seite 25;
v. Voigt, a.a.O., Seite 133;
Schiefer, a.a.O., Kommunale Steuer - Zeitschrift 1960, Seite 22;
Czapski, a.a.O., Deutsche Gemeindesteuer - Zeitung 1968, Seite 113.
Anderer Auffassung ist Schick, a.a.O., Seite 39 ff.

Denn ein Steuererlaß auf Grund einer Umdeutung der nichtigen Vereinbarung ist bei der Annahme eines darauf gerichteten beiderseitigen Willens nur zulässig, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen übersehbar sind und die Einziehung der Steuern nach der besonderen Lage des einzelnen Falles aus sachlichen oder persönlichen Erwägungen eine unbillige Härte bedeuten würde.(1) Ein rechtswirksamer Steuererlaß setzt ferner voraus, daß er von der zuständigen Behörde (§ 131 Abs. 3 und 5 AO) in ordnungsgemäßiger Form mittels einer Erlaßverfügung ausgesprochen und daß in ihr der Umfang des Erlasses klar festgelegt worden ist. Allgemein gehaltene Erörterungen, die lediglich auf Möglichkeiten zur Bereinigung des Steuerfalles hinweisen, reichen demgegenüber nicht aus.(2)

Eine Bindung der Steuerbehörden wird namentlich von dem VI. Senat des Bundesfinanzhofs(3)

---

(1) siehe dazu Kruse, a.a.O., Seite 124 ff.; Paulick, a.a.O., Juristische Schulung 1966, Seite 22 bis 24.

(2) BFH, Urteil vom 27. Januar 1955 - IV 281/54 U - BStBl. 1955 III, Seite 92 = Band 60, Seite 235; BVerwG, Urteil vom 5. Juni 1959 - VII C 83/57 - BStBl. 1959 I, Seite 1002 = Band 8, Seite 329.

(3) BFH, Urteil vom 11. Januar 1963 - VI 97/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 180 = StRK StAnpG § 1 R. 248 mit ablehnender Anmerkung von Gast; BFH, Urteil vom 11. Februar 1966 - VI 229/63 - BStBl. 1966 III, Seite 486; BFH, Urteil vom 22. April 1966 - VI 37/65 - BStBl. 1966 III, Seite 368; vergl. dazu ferner RFH, Urteil vom 25. Mai 1938 - VI 212/38 - RStBl. 1938, Seite 626.

und von einem Teil der steuerrechtlichen Literatur[1] aber ausnahmsweise dann bejaht, wenn durch die getroffene Vereinbarung Ermittlungsschwierigkeiten, Auslegungszweifel oder Meinungsverschiedenheiten beseitigt werden und sich eine für die Beteiligten zweckmäßige Sachbehandlung erreichen läßt, falls die auf Grund der Einigung herbeigeführte Erledigung der in Frage stehenden Steuerangelegenheit nicht eindeutig dem geltenden Recht widerspricht, sondern der Vereinfachung oder der Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens dient und dadurch das steuerliche Ergebnis nicht wesentlich verändert wird. Vereinzelt ist außerdem darauf abgestellt worden, ob den Finanzämtern ein Ermessensspielraum hinsichtlich der steuerrechtlichen Würdigung des betreffenden Sachverhalts oder ein Beurteilungsspielraum in Bezug auf die zur Anwendung gelangenden Rechtsnormen zusteht.[2]

Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß Rechtswirkungen in dem Sinne einer Verbindlichkeit der abgegebenen Erklärungen nach dieser in der Finanzrechtsprechung und von dem steuerrechtlichen Schrifttum teilweise geäußerten Ansicht nur unter der Voraussetzung ausgelöst werden

---

(1) Von Wallis in Hübschmann - Hepp, Spitaler, a.a.O., Anm. 8 vor § 91 AO;
Spitaler in Hübschmann - Hepp, Spitaler, Anm. 6 zu § 220 AO;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 80 zu § 2 EStG;
Schiefer, a.a.O., Kommunale Steuer - Zeitschrift 1960, Seite 22.

(2) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 17 zu § 2 AO, mit Hinweisen auf die höchstrichterliche Steuerrechtsprechung.

sollen, daß besondere Umstände hinzutreten, die eine rechtliche Bindung der Finanzbehörde unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben rechtfertigen[1] oder wenn in dem Rahmen der Verständigung eine Verfügung erlassen wurde, die eine Bindungswirkung zu Lasten der Steuerverwaltung

---

(1) Das ist vor allem dann der Fall, wenn die Vereinbarung von den Beteiligten bereits ganz oder zum Teil vollzogen und Einigkeit darüber erzielt wurde, daß die in der Vergangenheit eingetretenen steuerlichen Auswirkungen bestehen bleiben sollen.

Eine rechtliche Bindung an die getroffene Vereinbarung ist aber auch unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn zum Beispiel von einer Gemeinde auf die Erhebung von Realsteuern für die Dauer mehrerer Jahre verzichtet wurde und der zu Unrecht begünstigte Steuerpflichtige in dem Vertrauen auf die Gültigkeit dieser Vereinbarung umfangreiche geschäftliche Dispositionen vorgenommen hat. Denn in diesem Falle liegt eine klare Verletzung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung vor. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann keine Anwendung finden, wenn gegen zwingende gesetzliche Vorschriften verstoßen und damit das öffentliche Interesse an der Durchsetzung des gesetzmäßigen Steueranspruchs beeinträchtigt wird. Bei gesetzwidrigen Steuervereinbarungen gebührt deshalb dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ein uneingeschränkter Vorrang gegenüber dem Grundsatz von Treu und Glauben.
So auch Paulick, a.a.O., Juristische Schulung 1966, Seite 25, in Anlehnung an das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juni 1959 -
VII C 83/57 - BStBl. 1959 I, Seite 1002 = Band 8, Seite 329,
dem ein derartiger Sachverhalt zugrunde lag.

zur Folge hat.[1] Als ausschlaggebend für die Verbindlichkeit wird danach also nicht die Vereinbarung selbst gehalten, sondern für maßgeblich werden in erster Linie außerhalb des vertraglichen Bindungswillens liegende Umstände erachtet.

Grundsätzliche Bedenken gegen die Zulässigkeit und die Verbindlichkeit der oben angeführten Abreden zwischen den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen bestehen demgegenüber nicht.[2]

Danach läßt sich festhalten, daß auch die Vereinbarungen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen nicht als gleichwertiges Sicherungsmittel gegen das häufig unberechenbare Steuerrisiko in dem Verhältnis zu den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln bezeichnet werden können, soweit mit den Steuervereinbarungen derselbe Zweck angestrebt wird, dem die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln dienen.

---

(1) Siehe hierzu die auf den Seiten 137 und 138 unter den Fußnoten (3) und (1) zitierte Rechtsprechung und Literatur;
ferner BFH, Urteil vom 27. Januar 1955 - IV 281/54 U - BStBl. 1955 III, Seite 92 = Band 60, Seite 235;
BFH, Urteil vom 31. Januar 1956 - I 111/54 U - BStBl. 1956 III, Seite 86 = Band 62, Seite 230;
BFH, Urteil vom 11. Juli 1957 - IV 671/55 U - BStBl. 1957 III, Seite 388 = Band 65, Seite 406.

(2) Siehe dazu v. Voigt, a.a.O., Seite 125 bis 133, mit eingehender Begründung.

4.) Ergebnis

Mit den vorstehenden Ausführungen wurde im einzelnen dargelegt, aus welchen Gründen die Auskünfte und die Zusagen der Finanzbehörden weder nach der gegenwärtig geltenden Rechtslage noch auf Grund der in Aussicht genommenen gesetzlichen Regelung des finanzamtlichen Zusageverfahrens in dem Rahmen der geplanten Neugestaltung der Reichsabgabenordnung als geeignet anzusehen sind, die Vereinbarung von Steuerklauseln oder die Festlegung von Satzungsklauseln zu ersetzen. Ferner wurde näher erläutert, daß auch Vereinbarungen mit der Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen keine Gewähr dafür bieten können, der oftmals fehlenden Vorhersehbarkeit steuerlicher Belastungen wirksam zu begegnen. Das Bedürfnis nach der steuerrechtlichen Zulässigkeit der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln wird daher durch die vorgenannten Rechtsinstitute nicht ausgeschlossen.

Etwas wesentlich anderes würde im Hinblick auf die beabsichtigte gesetzliche Normierung der finanzbehördlichen Zusagen anläßlich der erwarteten Neufassung der Reichsabgabenordnung auch dann nicht gelten, wenn die dem Entwurf des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung sowie dem diesbezüglichen Regierungsentwurf noch anhaftenden grundlegenden Mängel in dem weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens beseitigt werden und eine Regelung entsprechend der hier vertretenen Ansicht geschaffen wird, derzufolge den Steuerpflichtigen ein gesetzlich verankerter Rechtsanspruch auf die Erteilung von Zusagen eingeräumt ist und eine grundsätzliche Bindungswirkung hinsichtlich der gewährten

Zusagen besteht. In diesem Falle wäre zwar der Anwendungsbereich der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln nicht unerheblich geschmälert, ohne daß sie jedoch ihre eigentliche Bedeutung verlieren und damit gegenstandslos würden. Denn es kommt in der Praxis nicht selten vor, daß die an dem Abschluß eines Rechtsgeschäfts Beteiligten an dessen sofortigem Vollzug besonders interessiert und deshalb nicht gewillt sind, seine Verwirklichung hinauszuschieben, bis auf Grund einer beantragten finanzamtlichen Zusage oder eines sich unter Umständen anschließenden Rechtsmittelverfahrens rechtskräftig feststeht, wie die steuerlichen Auswirkungen des betreffenden Rechtsgeschäfts in dem konkreten Einzelfall zu beurteilen sind. Den Vorteil, einen umgehenden gegenseitigen Leistungsaustausch zu ermöglichen und dabei die Rechtswirksamkeit der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte von ihrer späteren steuerrechtlichen Würdigung durch die Finanzverwaltung abhängig zu machen, bieten allein die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln.

Demnach bleibt als Ergebnis festzuhalten, daß die Bedeutung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln weder durch die Auskünfte noch auf Grund von Zusagen der Finanzämter oder durch die Vereinbarungen der Finanzbehörden mit den Steuerpflichtigen entscheidend beeinträchtigt wird. Das Erfordernis der steuerrechtlichen Anerkennung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln wird selbst dann nicht in Frage gestellt, falls bei der voraussichtlichen gesetzlichen Institutionalisierung des Zusageverfahrens

in dem Rahmen der Reform der Reichsabgabenordnung der Schutz der Steuerpflichtigen gegen die Ungewißheit steuerlicher Rechtsfolgen in einem weitaus umfassenderen Maße gewährleistet werden sollte, als dies in dem Entwurf des Arbeitskreises und in dem auf ihm beruhenden Regierungsentwurf für die Neugestaltung der Reichsabgabenordnung zum Ausdruck gelangt ist.

Zweiter Teil Die Zulässigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln

Abschnitt A

Die Problematik der Anerkennung von Steuerklauseln unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs

I. Die in dem Schrifttum vertretenen Ansichten gegen und für die allgemeine Beachtlichkeit von Steuerklauseln

Die Zulässigkeit der Vereinbarung von Steuerklauseln wird in der Rechtslehre überwiegend bejaht.(1) Eine in der Minderheit befindliche

---

(1) v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 a zu § 4 StAnpG;
Kühn, Kommentar zur Abgabenordnung, 9. Auflage, Stuttgart 1968, Anm. 2 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Band II, Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke, Steuerklauseln, Neue Juristische Wochenschrift 1968, Seite 865 ff.;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 34 f zu § 4 EStG;
Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff. (Seite 209 bis 213);
Heuer, Auflösend bedingte Steuerschulden aus verdeckten Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 649 ff. (Seite 650);
Böttcher, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Köln 1963, Seite 57 ff. (Seite 74 bis 80);
Böttcher - Beinert, Steuerklauseln, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 1. bis 3. Fortsetzungs - Blatt;

Fortsetzung Seite 145

Fortsetzung von Seite 144 unten:

Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 15 bis 22;
derselbe, Schutz vor nachteiligen Rechtsfolgen aus der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, GmbH - Rundschau 1963, Seite 10 ff. (Seite 13);
Flume, Die Vertragsfreiheit - Möglichkeiten und Grenzen - aus der Sicht der Kautelarjurisprudenz, Festvortrag anläßlich des 18. Deutschen Notartages in Köln 1969, veröffentlicht in dem Sonderheft der Deutschen Notar - Zeitschrift, München 1969, Seite 30 ff. (Seite 43 bis 50);
Rose, Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, Steuerberater - Jahrbuch 1965/1966, Köln 1966, Seite 245 ff. (Seite 259 und 260);
Beker, a.a.O., Seite 101 bis 109;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Berlin 1967, Seite 51 ff.;
derselbe, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, Deutsches Steuerrecht 1962/1963, Seite 133 ff. (Seite 137 und 138);
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 7 ff.;
Beckmann, Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betriebs - Berater 1967, Seite 532 ff.;
Henninger, Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, Übersicht;
derselbe, Weitere Fragen zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II B 2, Einzelfragen;
derselbe, Neuzeitliche Steuerklauseln, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 2, Seite 725 bis 730;
derselbe, Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 570 ff.;
Kayser, Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 481 ff.;
Krah, Berichtigung von rückliegenden Bilanzansätzen, Geschäftsvorfällen und Gewinnverteilungsabreden (II. Teil), Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 145 ff. (Seite 148 und 151);

Fortsetzung Seite 146

Fortsetzung von Seite 145:

Krause - Kärsten, Die Steuerklausel, Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 161 und 162;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1969, Seite 81 ff.;
Meilicke, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gestaltung zivilrechtlicher Verhältnisse, Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Köln 1964, Seite 347 ff. (Seite 363 bis 369);
Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 68 und 69;
Mutze, Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln, Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon - Kommentar zum gesamten Steuerrecht in Lose - Blatt - Form, Berlin - Bielefeld - München 1966, Seite 9 und 10;
derselbe, Steuerklauseln, Finanz - Rundschau 1964, Seite 37 bis 39;
Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 446 ff.;
Jurkat, Besteuerung der Gewinnabführung bei verunglückter Organschaft, Der Betriebs - Berater 1964, Seite 919 ff. (Seite 921);
Theis, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 ff.;
derselbe, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 1198;
- en. -, Zur Anerkennung einer positiven Steuerklausel, Der Betrieb 1963, Seite 1446;
- rh. -, Re - Investitionsrücklage, verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerklausel, GmbH - Rundschau 1965, Seite 62 und 63.

Meinungsrichtung innerhalb der steuerrechtlichen Literatur[1] lehnt die Anerkennung der Steuerklauseln demgegenüber grundsätzlich ab und mißt ihnen keine steuerliche Bedeutung zu, soweit die Steuerklauseln nach dem Inhalt der getroffenen Abrede auf den Zeitpunkt des Abschlusses des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts zurückwirken sollen. Ein anderer Teil des steuerrechtlichen Schrifttums[2] macht erhebliche Bedenken gegen

---

(1) Genschmer, Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf steuerliche Tatbestände - zugleich zur Zulässigkeit sog. "Steuerklauseln", Der Betrieb 1963, Seite 1585 ff.;
Klemm, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln? Der Betrieb 1966, Seite 1624 und 1625;
derselbe, Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Steuer - Warte 1966, Seite 166 ff.;
Brönner, Die Besteuerung der Gesellschaften, Ergänzungsband, Stuttgart 1959, Seite 42 (TZ. 59);
Engelhardt, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln, Steuer - Warte 1968, Seite 129 ff. (Seite 133 rechte Spalte).

(2) Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 462 bis 464);
derselbe in Hartmann - Böttcher - Grass, Großkommentar zur Einkommensteuer, Stuttgart 1955/1969, Anm. 44 c zu §§ 4, 5 EStG;
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart 1969, Anm. 131 bis 136 zu § 2 EStG;
derselbe, Steuer- und Satzungsklauseln - Bedeutung und Wirksamkeit, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 505 bis 507;
Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 16 bis 18 zu § 225 AO;
Fröhlich, Die verdeckte Gewinnausschüttung, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 7, München 1968, Seite 105 bis 115;
Merkel, Bemerkenswerte Entscheidungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer im Jahre 1962, Steuer und Wirtschaft 1963, Spalte 435 ff. (Spalte 437 bis 440);

Fortsetzung Seite 148 unten

die Zulässigkeit der Vereinbarung von Steuerklauseln geltend und befürwortet ihre Anerkennung mit steuerlichen Auswirkungen nur ausnahmsweise unter bestimmten Voraussetzungen.

Die Steuerklauseln werden in der Rechtslehre zumeist als den Rechtsgeschäften hinzugefügte auflösende Bedingungen mit ex - tunc Wirkung aufgefaßt.(1) Danach gelten die mit einer

---

Fortsetzung von Seite 147 unten:

Glade, Angemessene Vergütungen an Gesellschafter - Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, Stuttgart 1958, Seite 86 bis 89;
Judeich - Felix, Kommentar zum Steueranpassungsgesetz in Lose - Blatt - Form, Düsseldorf 1960, Anm. 36 zu § 3 StAnpG;
Spitaler - Niemann, Die Angemessenheit der Bezüge geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, Heft 1 der Schriftenreihe Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, 3. Auflage, Köln 1969, Seite 58 bis 60;
Weissenborn, Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 bis 510;
Nolte, Zur Problematik der "Steuerklauseln", Der Betrieb 1970, Seite 507 ff.;
Lohmeyer, Die steuerliche Behandlung rückwirkender Rechtsgeschäfte, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 361 ff. (Seite 364 und 365).

---

(1) so zum Beispiel von v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 a zu § 4 StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 36 zu § 4 StAnpG;
Krause - Kärsten, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 161 und 162;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 ff.;
Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 364 rechte Spalte.

so verstandenen Steuerklausel verbundenen Rechtsgeschäfte bei dem Eintritt der auflösenden Bedingunt rückwirkend als aufgehoben.(1) Entsprechend der inhaltlichen Zweckbestimmung der auflösend bedingten Steuerklauseln soll die Rechtsfolge der rückbezogenen Hinfälligkeit der betreffenden Rechtsgeschäfte nach dieser Ansicht dann eintreten, wenn sie später eine ungünstigere steuerrechtliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung oder die Steuergerichte erfahren, als bei der Vornahme der Rechtsgeschäfte von den an ihnen beteiligten Steuerpflichtigen erwartet und vorausgesetzt wurde. Lebhaft umstritten ist die für die praktische Anwendbarkeit der Steuerklauseln entscheidende Frage, die zugleich den eigentlichen Kern der Problematik der Zulässigkeit der Steuerklauseln bildet, ob sich jene rückwirkende Unwirksamkeit nur auf den zivilrechtlichen Bestand der Rechtsgeschäfte beschränkt(2) oder ob und inwieweit sie darüber hinaus Einfluß auf die steuerliche Rechtslage dergestalt ausübt, daß sich die aus der Durchführung der Rechtsgeschäfte bereits entstandenen steuerlichen Folgen wieder beseitigen lassen. Insofern werden Vorbehalte

---

(1) Nähere Einzelheiten hinsichtlich der zivilrechtlichen und der steuerrechtlichen Natur der auflösend bedingten Steuerklauseln mit ex - tunc Wirkung werden in dem Abschnitt B unter den Ziffern I, 1 und II, 1 dargestellt.

(2) Dabei bezieht sich die an den Eintritt der auflösenden Bedingung knüpfende rückwirkende Unwirksamkeit nur auf die mit einer Steuerklausel versehenen schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte und erstreckt sich nicht automatisch auch auf die dinglichen Rechtsgeschäfte, die in Erfüllung der jeweils zugrunde liegenden Kausalgeschäfte getätigt worden sind, wie an späterer Stelle noch eingehend dargelegt werden soll.

auch von den Autoren erhoben, die der grundsätzlichen Anerkennung der Steuerklauseln nicht ablehnend gegenüberstehen.(1)

In der einschlägigen steuerrechtlichen Literatur wird die Frage der Beachtlichkeit der Steuerklauseln oftmals der Problematik der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung gleichgesetzt oder als ein Teilgebiet dieses gesetzlich nicht generell geregelten,(2) schwierigen und umfangreichen Problemkreises des allgemeinen Steuerrechts betrachtet.(3) Diese Meinung ist auch wiederholt von den Verfassern vertreten worden, die in der hauptsächlich vorkommenden Grundform der Steuerklausel eine auflösende Bedingung mit Rückwirkung erblicken.(4)

---

(1) So von Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 bis 50;
Krause - Kärsten, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 162.

(2) Sonderregelungen zu der Frage der steuerlichen Auswirkungen der Rückabwicklung von Rechtsgeschäften oder tatsächlichen Vorgängen bestehen nur in wenigen Fällen auf Grund einzelsteuergesetzlicher Vorschriften insbesondere in dem Bereich der Verkehrsteuern, so zum Beispiel nach § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes. Siehe hierzu Beker, a.a.O., Seite 40 bis 48 mit weiteren Nachweisen.

(3) Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff.;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 481 ff.; Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 18; Mutze, a.a.O., Finanz - Rundschau 1964, Seite 37 und 38;
Glade, a.a.O., Seite 86 ff.;
Spitaler - Niemann, a.a.O., Seite 58 und 59.

(4) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 16 bis 18 zu § 225 AO;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 36 zu § 3 StAnpG;
Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 74 und 78; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 14 bis 19;
Krause - Kärsten, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 161; Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 bis 50;
Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 364 rechte Spalte.

Gemäß jener von der Finanzrechtsprechung(1) begründeten und durch das steuerrechtliche Schrift-

---

(1) RFH, Urteil vom 17. Juli 1930 -
VI A 829/29 - RStBl. 1930, Seite 633:
zur Stornierung der Überführung von Effekten aus dem Betriebsvermögen einer OHG in das Privatvermögen der Gesellschafter;
RFH, Urteil vom 25. Februar 1931 -
VI A 604/30 - RStBl. 1931, Seite 526:
betr. die Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung;
RFH, Bescheid vom 24. April 1934, bestätigt durch Urteil vom 5. Februar 1935 -
I A 21/32 - RStBl. 1935, Seite 745:
zur Rückgängigmachung einer Aktienübertragung;
RFH, Urteil vom 26. Mai 1937 -
VI A 685/36 - RStBl. 1937, Seite 976
= Band 41, Seite 319:
bezüglich der Rückgängigmachung einer Kapitalerhöhung;
BFH, Urteil vom 22. Oktober 1953 -
IV 278/53 U - BStBl. 1953 III, Seite 359
= Band 58, Seite 176:
zur Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung;
BFH, Urteil vom 5. November 1953 -
IV 38/53 U - BStBl. 1954 III, Seite 4
= Band 58, Seite 231:
betr. die Rückgängigmachung von Entnahmen;
BFH, Urteil vom 24. Juni 1957 -
I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400
= Band 65, Seite 433:
zur Rückgängigmachung einer nicht steuerbegünstigten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln;
BFH, Urteil vom 10. April 1962 -
I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255
= Band 74, Seite 690:
betr. die Rückgängigmachung von Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften;
BFH, Urteil vom 22. November 1962 -
IV 323/59 U - BStBl. 1963 III, Seite 234
= Band 76, Seite 640:
zur Rückgängigmachung einer Entnahme;
Finanzgericht Münster, Urteil vom 22. Februar 1962 - I b 308/61 - EFG 1962, Seite 265, Nr. 282:
zur Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung.

tum[1] fortentwickelten Lehre, die für zutreffend erachtet wird, ist eine Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften mit steuerlichen Rechtsfolgen unter Beseitigung ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen als Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und das hieraus abgeleitete Prinzip der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO, § 3 StAnpG) zu werten und deshalb grundsätzlich ausgeschlossen. Sie kann insbesondere nicht auf § 4 Abs. 3 Ziffer 2 StAnpG als Rechtsgrundlage gestützt werden, um schon entstandene Steuerfolgen nachträglich zu neutralisieren, wie in dem Abschnitt B unter der Ziffer II, 2 noch ausführlich erörtert werden soll. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird aus Billigkeitserwägungen lediglich unter den folgenden Voraussetzungen zugelassen:

---

(1) aus der umfangreichen steuerrechtlichen Literatur zu der Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen sollen nur die folgenden Schriftsteller und Kommentatoren erwähnt werden:
Becker, Rückgängigmachung geschäftlicher Vorgänge, Steuer und Wirtschaft 1930, Spalte 948 und 949;
Boettcher, Zur Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit Wirkung für die Einkommensteuer, Steuer und Wirtschaft 1931, Spalte 643 bis 662;
Potthast, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften und ihre steuerlichen Wirkungen, Beiträge zum Handels-, Wirtschafts- und Steuerrecht, Heft 2, Münster - Köln 1952, Seite 71 ff.;
Bühler - Strickrodt, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1959, Seite 185 bis 188;
Brönner, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Auflage, Stuttgart 1968, Seite 113, 488 und 502;
Brockhoff - Lenski - Reinert, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, Band 1, 2. Auflage, Bonn 1969, Anm. (V) 1 bis 7 zu §§ 4, 5 EStG;

Fortsetzung Seite 153 oben

Barske, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - , Die steuerliche Betriebsprüfung 1962, Seite 192 bis 194;
Bauder, Über die steuerliche Beurteilung rückwirkender Rechtsgeschäfte, Steuer - Warte 1958, Seite 165 ff.;
Birkholz, Zur Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Rückgängigmachung I, Übersicht;
Blencke, Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Körperschaftsteuerrecht, Finanz - Rundschau 1962, Seite 271 und 272, Besprechung des Urteils des Finanzgerichts Münster vom 22. Februar 1962 - I b 308/61 - EFG 1962, Seite 265, Nr. 282; derselbe, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - , in StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3;
Grieger, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - , Der Betriebs - Berater 1957, Seite 1097 und 1098; derselbe, Rückwirkende Vereinbarungen zur Beseitigung steuerlicher Folgen, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - , Der Betriebs - Berater 1962, Seite 747;
Hartz, Rückgängigmachung von Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - , Der Betrieb 1962, Seite 790 und 791;
Heinlein, Steuerlich zulässige und unzulässige Rückwirkungen von Verträgen und Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der "Ausnahmerechtsprechung", Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, Seite 309 bis 315, 1964, Seite 5 bis 11;
Hoffmann, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - , Finanz - Rundschau 1957, Seite 569; derselbe, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - , Finanz - Rundschau 1962, Seite 365;
Grass in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44 a zu §§ 4, 5 EStG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 12 zu § 97 AO.

a) es muß sich um einen entschuldbaren Rechtsirrtum der Steuerpflichtigen über die steuerlichen Auswirkungen bestimmter geschäftlicher Maßnahmen handeln;

b) der ursächliche Zusammenhang der Geschäftsvorgänge mit dem Irrtum über deren steuerliche Rechtsfolgen muß klar nachgewiesen werden;

c) die sich hieraus ergebende Steuerbelastung darf nicht geringfügig sein, sondern muß vielmehr eine ungewöhnliche, unter Umständen sogar existenzgefährdende Härte für die Steuerpflichtigen darstellen, so daß die vorgenommene Rechtsgestaltung bei Kenntnis ihrer Steuerfolgen zweifellos unterblieben wäre;

d) unerlaubte Steuerumgehungen und unlautere Machenschaften im Sinne von willkürlichen Gewinnmanipulationen dürfen nicht in Betracht kommen;

e) die Beteiligten müssen unverzüglich nach der Aufdeckung ihres Irrtums alle rechtlichen und tatsächlichen Folgen der durchgeführten Maßnahmen beseitigt und somit den früheren Zustand wieder hergestellt haben;

f) die Rückgängigmachung darf nicht der Erfüllung wirtschaftlicher Bedürfnisse dienen, die erst nach dem Abschluß des Rechtsgeschäfts eingetreten sind;

g) die betreffenden Rechtsvorgänge dürfen sich steuerlich nicht bereits anderweitig ausgewirkt haben.

Aus dieser Zusammenstellung wird ersichtlich, daß das Verbot der rückwirkenden Aufhebung von Geschäftsvorfällen ausnahmsweise nur dann durchbrochen werden kann, wenn die in Frage stehenden Maßnahmen von dem wirtschaftlichen Ergebnis her an ihren unvorhersehbaren und außerordentlich schwerwiegenden steuerlichen Auswirkungen scheitern.

Dabei erscheint es zweifelhaft, ob nach der neueren Rechtsprechung der Steuergerichte,(1) der sich die Rechtslehre teilweise angeschlossen

---

(1) BFH, Urteil vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255 = Band 74, Seite 690 = StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3 mit Besprechung von Blencke = Der Betrieb 1962, Seite 790 mit Anmerkung von Hartz = Der Betriebs - Berater 1962, Seite 747 mit Anmerkung von Grieger = Die steuerliche Betriebsprüfung 1962, Seite 192 mit Besprechung von Barske = Finanz - Rundschau 1962, Seite 365 mit Anmerkung von Hoffmann; Finanzgericht Münster, Urteil vom 22. Februar 1962 - I b 308/61 - EFG 1962, Seite 265, Nr. 282, mit zustimmender Besprechung von Blencke in Finanz - Rundschau 1962, Seite 271 und 272.

Auch das im Vergleich zu der früheren Rechtsprechung als fortschrittlich empfundene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400 = Band 65, Seite 433, machte die Rückgängigmachung einer Kapitalerhöhung in dem von ihm behandelten besonderen Ausnahmefall nicht davon abhängig, ob schon steuerliche Auswirkungen entstanden waren und ging auf diese Frage nicht mehr ausdrücklich ein.

Bereits der Reichsfinanzhof hatte in seinem Urteil vom 26. Mai 1937 - VI A 685/36 - RStBl. 1937, Seite 976, die Rückgängigmachung einer Kapitalerhöhung mit steuerlichen Wirkungen für zulässig erklärt, obwohl inzwischen steuerliche

Fortsetzung Seite 156 oben:

Fortsetzung von Seite 155 unten:

Folgen rechtskräftig eingetreten waren. In einem anderen Falle hatte der Reichsfinanzhof die Rückgängigmachung der Entnahme eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen mit steuerlicher Wirkung aus Billigkeitsgründen anerkannt, obwohl zwischen der Entnahme und deren Rückgängigmachung der Schluß des Wirtschaftsjahres fiel und deshalb streng genommen Steuerfolgen mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraumes schon entstanden waren (RFH, Urteil vom 20. August 1930 - VI A 1238/30 - RStBl. 1931, Seite 19 = Steuer und Wirtschaft 1930, Nr. 1185). Siehe dazu die zustimmende Besprechung dieses Urteils von Becker in Steuer und Wirtschaft 1930, Spalte 948 und 949.

Dagegen knüpft der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 22. Juni 1967 - I 192/64 - BStBl. 1968 II, Seite 4 = Band 90, Seite 114 = HFR 1968, Seite 5, Nr. 6, wieder an die ältere Finanzrechtsprechung an, die ausdrücklich verlangt, daß sich die rückwirkend aufgehobenen geschäftlichen Maßnahmen nicht bereits anderweitig steuerlich ausgewirkt haben (vergl. hierzu vor allem das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Oktober 1953 - IV 278/53 U - BStBl. 1953 III, Seite 359 = Band 58, Seite 176, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juni 1967 bedeutet somit einen Rückschritt gegenüber der oben genannten Steuerrechtsprechung. Das Problem der steuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit der Frage der Anerkennung der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen ist daher in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung noch nicht abschließend geklärt.

hat,[1] an dem Erfordernis der letzteren Voraussetzungen festzuhalten ist. Denn die Einziehung der Steuern kann in besonderen Ausnahmefällen auch dann unbillig sein, wenn die Rechtsvorgänge, welche die Steuerpflicht auslösen und rückgängig gemacht worden sind, sich steuerlich schon in irgendeiner Art ausgewirkt haben. Sofern bereits Steuerfolgen entstanden sind, tritt die eigentliche steuerrechtliche Problematik der rückwirkenden Aufhebung von Geschäftsvorfällen erst deutlich in Erscheinung.

Keine Zustimmung verdient das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962[2] insoweit, als es maßgeblich auf den Zeitpunkt der Bilanzaufstellung abstellt, bis zu dem die Rückgängigmachung einer wegen der Ungewißheit der steuerlichen Rechtslage irrtümlich erfolgten Gewinnausschüttung spätestens vorgenommen werden muß. B l e n c k e [3] hat überzeugend dargelegt,

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 12 zu § 97 AO; Blencke, a.a.O., Finanz-Rundschau 1962, Seite 271 und 272, Besprechung des unter der Fußnote (1) auf den Seiten 151 und 155 zitierten Urteils des Finanzgerichts Münster vom 22. Februar 1962; derselbe, in StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3, Anmerkung zu dem unter der Fußnote (1) auf Seite 155 angeführten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962; Grieger, a.a.O., Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - , Der Betriebs - Berater 1957, Seite 1097 und 1098; Hoeres, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung, Steuerberatung 1963, Seite 79 ff. (Seite 81 linke Spalte Mitte).

(2) BFH, Urteil vom 10. April 1962 - BStBl. 1962 III, Seite 255 = Band 74, Seite 690.

(3) Blencke, Anmerkung zu dem unter der Fußnote (1) zitierten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962, in StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3, auf der Seite 155.

daß es von bloßen Zufälligkeiten abhängen kann, wann die Bilanz nach der Beendigung eines Wirtschaftsjahres errichtet wird. Dieser Zeitpunkt ist nicht selten der unmittelbaren Einflußnahme der Steuerpflichtigen entzogen. Durch eine Regelung, wie sie der Bundesfinanzhof vorgesehen hat, würden ohne jeden Zweifel die Unternehmen benachteiligt, die ihre Bilanz sofort nach dem Abschluß des jeweiligen Geschäftsjahres aufstellen. Demgegenüber würden die Gesellschaften begünstigt, die ihre Bilanz erst mehrere Jahre nach dem maßgebenden Bilanzstichtag errichten und sich dementsprechend infolge dieser Verzögerung die Möglichkeit der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit beträchtlichem Ausmaß bei steuerlichen Rechtsirrtümern während eines unangemessen langen Zeitabschnitts offen halten könnten.

Deshalb sollte auf jene willkürlich anmutende zeitliche Einengung entgegen der Auffassung des I. Senats des Bundesfinanzhofs verzichtet werden, die unter Umständen zu erheblichen Ungerechtigkeiten führen kann und damit dem Grundgedanken der steuerrechtlichen Anerkennung der rückwirkenden Aufhebung von Geschäftsvorfällen in besonderen Ausnahmefällen widersprechen würde. In Anlehnung an G r i e g e r [1] und B l e n c k e [2] sollte den Steuerpflichtigen die rückwirkende Beseitigung der rechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Folgen der aus steuerlichen Gründen fehlgeschlagenen Maßnahmen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der

---

(1) Grieger, a.a.O., Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U -, Der Betriebs-Berater 1962, Seite 747.
(2) Blencke, a.a.O., StRK KörpStG § 17 Allg. R 3.

Bilanzaufstellung innerhalb einer angemessenen Frist nach der Verwirklichung der steuergesetzlichen Tatbestände und unverzüglich nach der Kenntniserlangung über deren ungewöhnlich einschneidende Auswirkungen ermöglicht werden, so daß Manipulationen im Hinblick auf eine ungerechtfertigte Verkürzung der Steuerschuld durch nachträgliche Veränderungen des der Besteuerung unterliegenden Sachverhalts weitgehend ausgeschaltet sind. Diese Meinung hat sich jedoch in der Rechtslehre und vor allem in der Steuerrechtsprechung bisher nicht durchgesetzt.(1)

Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften kann bei den laufend veranlagten Steuern aber zumindest innerhalb desselben Wirtschaftsjahres unbedenklich erfolgen, soweit die Steuerschuld erst mit dem Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraumes entsteht, wie bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.(2) Das ergibt

---

(1) siehe dazu Hoffmann, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U -, Finanz - Rundschau 1962,Seite 365; Vogel, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, Steuerberater - Jahrbuch 1964/1965, Köln 1965, Seite 165 ff. (Seite 195 bis 198).

(2) so auch BFH, Urteil vom 5. November 1953 - IV 38/53 U - BStBl. 1954 III, Seite 4 = Band 58, Seite 231;
BFH, Urteil vom 17. Dezember 1959 - IV 201/56 S - BStBl. 1960 III, Seite 68 = Der Betrieb 1960, Seite 252;
Bühler - Strickrodt, a.a.O., Seite 183;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 34 a zu § 4 EStG;
Heuer, Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1959/1960, Köln 1960,Seite 327 ff.(Seite 358);
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 129 und 130 zu § 2 EStG, allerdings mit Vorbehalten;
Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44 a zu §§ 4, 5 EStG;
Fröhlich, a.a.O., Seite 113;

Fortsetzung Seite 160 unten

sich eindeutig aus § 3 Abs. 5 StAnpG. Dabei muß jedoch gewährleistet sein, daß die Rückgängigmachung auf rein rechtliche Beweggründe zurückzuführen ist. Zwischenzeitlich veränderte wirtschaftliche Interessen der Steuerpflichtigen dürfen sich auch innerhalb eines Veranlagungsabschnitts nicht sachverhaltsändernd für die Vergangenheit auswirken.

Zur Begründung der Anerkennung der Steuerklauseln mit steuerlicher Wirkung ist in der steuerrechtlichen Literatur(1) vielfach auf diese von der Finanz-

---

Fortsetzung von Seite 159 unten:

Institut "Finanzen und Steuer", a.a.O.,Seite 13;
Felix, Schutz vor nachteiligen Rechtsfolgen aus der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, GmbH - Rundschau 1963, Seite 10 und 11;
Mittelbach, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1962/ 1963, Seite 133 rechte Spalte unten;
Krah, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 146 linke Spalte oben;
Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 363 linke Spalte;
- el. -, Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1959, Seite 962;
- en. -, Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen im gleichen Jahr, Der Betrieb 1961, Seite 521 und 522;
- en. -, Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb des Gewinnermittlungszeitraums, Der Betrieb 1963, Seite 711.

---

(1) Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/ 1963, Seite 74 bis 78;
Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerbilanz, Einzelfragen, 1. bis 3. Fortsetzungs - Blatt;
Mutze, a.a.O., Finanz - Rundschau 1964, Seite 38;
derselbe, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 6 bis 9;
Krause - Kärsten, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 161 und 162;
Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 453 und 454;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 482 bis 484;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 bis 50.

sprechung zu der Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfallen mit steuerlichen Rechtsfolgen vertretenen Ansicht verwiesen worden, die nahezu ausschließlich auf Gesichtspunkten von Treu und Glauben sowie auf der bei der Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG) beruht und daher von dem dogmatischen Standpunkt aus keineswegs als hinreichend gesichert bezeichnet werden kann.(1) Das gilt namentlich für diejenigen Autoren, die gegen die am häufigsten in Erscheinung tretenden auflösend bedingten Steuerklauseln mit Rückwirkung schwerwiegende Einwendungen erhoben haben und dementsprechend den Anwendungsbereich der rückbezogenen Steuerklauseln

---

(1) In diesem Sinne haben sich auch geäußert:
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 866 linke Spalte oben;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4, d zu § 4 StAnpG;
Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 462 unten;
Beker, a.a.O., Seite 10 und 89;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 484 linke Spalte unten.

Das verdeutlicht ferner das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juni 1967 - I 192/64 - BStBl. 1968 II, Seite 4 = Band 90, Seite 114 = HFR 1968, Seite 5,Nr. 6. In diesem Urteil hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs es zwar dahingestellt sein lassen, ob die bisherige Ausnahmerechtsprechung zu der Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen bei dem Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen künftig noch aufrechterhalten werden kann, weil über einen Fall der Rückgängigmachung eines Geschäftsvorganges in der betreffenden Streitsache nicht zu entscheiden war. Der Bundesfinanzhof stellte jedoch die weitere Gültigkeit dieser Rechtsprechung unter Hinweis auf ihren Ausnahmecharakter in Frage, zu dem nicht rechtliche Überlegungen, sondern persönliche Billigkeitserwägungen maßgeblich beigetragen haben.
Diese Bedenken vermögen nicht zu überzeugen. Denn es werden sich auch in Zukunft Einzelfälle

Fortsetzung Seite 162 unten

auf die verhältnismäßig eng begrenzten Ausnahmefälle eingeschränkt sehen wollen, in denen eine Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften mit steuerlichen Auswirkungen in Übereinstimmung mit den oben dargelegten Grundsätzen für zulässig erachtet werden kann, um beträchtliche und unzumutbare steuerliche Härten zu vermeiden.(1)

Fortsetzung von Seite 161 unten:

ergeben, in denen die Durchsetzung des Steueranspruchs bei rückwirkend aufgehobenen Rechtsgeschäften unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände eine unbillige Härte bedeuten und zu einer unzumutbaren finanziellen Belastung für die Steuerpflichtigen führen würde.

---

(1) Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff., insbesondere Spalte 462 bis 464;
derselbe in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44 c zu §§ 4, 5 EStG;
Merkel, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1963, Spalte 440;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 36 zu § 3 StAnpG;
Krause - Kärsten, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 162;
Fröhlich, a.a.O., Seite 114;
Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 364 rechte Spalte unten, und Seite 365 linke Spalte oben.

Aus diesen Erwägungen werden zugleich die grundlegenden Bedenken verständlich, die von einem Teil des steuerrechtlichen Schrifttums[1] gegen die generelle Anerkennung der Vereinbarung von Steuerklauseln geäußert worden sind, sofern ihnen nach ihrem Inhalt eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Abschlusses des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts beizumessen ist. G e n s c h m e r [2], K l e m m [3] und E n g e l h a r d t [4] haben gegen die allgemeine Beachtlichkeit der Steuerklauseln eingewendet, sie verletzten den Grundsatz der Unabdingbarkeit des kraft Gesetzes entstehenden Steueranspruchs und widersprächen deshalb dem Wesen des Steuerrechts als Teilbereich des öffentlichen Rechts. Im Gegensatz zu der das bürgerliche Recht beherrschenden Vertragsfreiheit sei in dem Steuerrecht eine willkürliche Einwirkungsmöglichkeit der Steuerpflichtigen auf Grund

---

(1) siehe hierzu die nachstehend angeführten Verfasser.

(2) Genschmer, Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf steuerliche Tatbestände, zugleich zur Zulässigkeit sog. "Steuerklauseln", Der Betrieb 1963, Seite 1585 und 1586.

(3) Klemm, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln? Der Betrieb 1966, Seite 1624, rechte Spalte; derselbe, Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Steuer - Warte 1966, Seite 166 ff. (Seite 168 linke Spalte).

(4) Engelhardt, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln, Steuer - Warte 1968, Seite 129 ff. (Seite 133 rechte Spalte).

der für das öffentliche Recht maßgebenden Über- und Unterordnung nicht statthaft. Da sich der Bestand und die Höhe des Steueranspruchs nach den Vorschriften des Steuerrechts als Teilgebiet des öffentlichen Rechts richteten, könnten sie nicht den Gegenstand und den Inhalt privatrechtlicher Abreden der Steuerschuldner bilden, denn damit werde über den gesetzlichen Steueranspruch verfügt. Der Steueranspruch sei insbesondere nach der Vollendung der steuergesetzlichen Tatbestände jeder weiteren rechtsgeschäftlichen Einflußnahme der Steuerpflichtigen grundsätzlich entzogen.(1) Die Steuerklauseln bezweckten lediglich, den Vorgang der rückwirkenden Aufhebung von Geschäftsvorfällen zu verdecken. Ihnen fehle somit eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung. Sie beeinträchtigten die in dem Steuerrecht erforderliche Klarheit und Eindeutigkeit der zu besteuernden Rechtsgestaltungen und eröffneten den Beteiligten die Möglichkeit zu unerlaubten Gewinnmanipulationen. Die Steuerklauseln dienten daher vorwiegend der Steuerumgehung. Das sei namentlich bei der Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen mit Hilfe von Steuerklauseln der Fall.

Ihre Anerkennung mit steuerlichen Rechtswirkungen müsse auch deshalb verneint werden, weil das Steuerrecht schwebezustandsfeindlich sei. Das ergebe sich einmal aus der Notwendigkeit der Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit und werde zum anderen von den Erfordernissen des steuerlichen Erhebungsverfahrens bestimmt, in dem die Finanzbehörden die Beobachtung der Weiterentwicklung in der Schwebe bleibender Sachverhalte

---

(1) Ferner hat sich Fröhlich, Die verdeckte Gewinnausschüttung, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 7, München 1968, Seite 109, dagegen ausgesprochen, daß die steuerliche Tatbestandswirkung durch rechtsgeschäftliche Einwirkungen mit Hilfe von Steuerklauseln nachträglich beseitigt werden kann.

über längere Zeiträume hinweg nicht bewältigen könnten, sondern auf eine zeitnahe Tatbestandswürdigung angewiesen seien.

Dieser Auffassung ist W e i s s e n b o r n [1] im wesentlichen gefolgt. Auch G r a s s [2] befürchtet, bei einer allgemeinen Zulässigkeit der Steuerklauseln bestehe die Gefahr, daß jeder bedeutsame Geschäftsvorfall in seinen steuerlichen Rechtsfolgen vor allem von größeren Unternehmen, die über eine sachkundige Steuerberatung verfügten, auf lange Zeit in der Schwebe gehalten werden könne. Dadurch werde die abschließende Besteuerung in einem Maße verzögert, erschwert und vielfach verhindert, das die gesetzlich geregelten Fälle der vorläufigen Veranlagung gemäß § 100 AO weit übersteige. Wenn auf Grund des rein formalen Gestaltungsmittels der Steuerklauseln Rechtsgeschäfte mit beträchtlichen finanziellen und steuerlichen Auswirkungen von entsprechend beratenen Steuerpflichtigen in der Regel nur "auf Verdacht" vorgenommen würden, werde hierdurch ein in dem Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung untragbarer Zustand geschaffen. Zumindest erscheine es als ein Verstoß gegen das Prinzip der steuerlichen Tatbestandserfüllung, sofern bereits vollzogene Verträge im Hinblick auf Steuerklauseln, von denen

---

(1) Weissenborn, Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuer - und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 ff. (Seite 507).

(2) Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff (Spalte 462 bis 464); derselbe, in Hartmann - Böttcher - Grass, Großkommentar zur Einkommensteuer, Stuttgart 1955/1969, Anm. 44 c zu §§ 4, 5 EStG.

ihr Fortbestand abhängig gemacht werde, nicht in der Weise versteuert werden sollten, wie sie abgeschlossen und auch durchgeführt worden seien. Das gelte insbesondere für den Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen.

Dieselben Bedenken gegen die Anerkennung der auflösend bedingten Steuerklauseln mit Rückwirkung hat auch L i t t m a n n [1] geäußert. Er weist an Hand eines Beispiels darauf hin, daß die in dem Jahre der Vereinbarung und des Vollzuges eines Rechtsgeschäfts ausgelösten dinglichen Rechtsänderungen und steuerlichen Rechtswirkungen durch den zu einem späteren Zeitpunkt erfolgenden Bedingungseintritt nicht von Anfang an als ungeschehen angesehen werden könnten. Denn nicht das Rechtsgeschäft als solches und die mit seiner Durchführung entstandene Steuerschuld seien bedingt, sondern lediglich der Fortbestand der zunächst unbedingt eingetretenen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Folgen des Rechtsgeschäfts. Der frühere Rechtszustand werde daher erst mit dem Eintritt der Bedingung wiederhergestellt, so daß die Steuerwirkungen bis zu jenem Zeitpunkt bestehen würden. Dieses Ergebnis lasse sich auch nicht mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugunsten der Steuerpflichtigen berichtigen, weil die Rechtsvorgänge nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Besteuerung dergestalt zugrunde gelegt würden, wie sie sich tatsächlich ereignet hätten.

---

(1) Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart 1969, Anm. 134 und 135 zu § 2 EStG;
derselbe, Steuer- und Satzungsklauseln - Bedeutung und Wirksamkeit, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 505 ff. (Seite 506).

Ebenso wie K l e m m und E n g e l h a r d t [1] ist L i t t m a n n [2] der Meinung, daß es sich bei den verdeckten Gewinnausschüttungen um typische Fälle handele, in denen die Steuerklauseln den Vorgang der rückbezogenen Rückgängigmachung nur verschleiern sollten, und daß ihnen deshalb keine selbständige wirtschaftliche Bedeutung beizulegen sei.

Ferner vertritt P a u l i c k [3] die Ansicht, die von vornherein rückwirkend vereinbarten auflösend bedingten Steuerklauseln könnten bei den Veranlagungssteuern als dem wichtigsten Anwendungsbereich der Steuerklauseln nicht dazu führen, daß mit dem Eintritt der Bedingung eine steuerrechtliche Rückwirkung anzuerkennen sei. Hier könne der Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit rückbezogener Rechtsgestaltungen nicht mit Hilfe von Steuerklauseln eingeschränkt werden.
P a u l i c k stützt seine Auffassung in erster Linie auf das für die laufend veranlagten Steuern geltende Stichtagsprinzip, nach dem die Besteuerung an die Verhältnisse der Steuerpflichtigen anzuknüpfen hat, die bei der Beendigung des jeweiligen Veranlagungsabschnitts vorgelegen haben.

---

(1) siehe hierzu die auf der Seite 163 unter den Fußnoten (3) und (4) angeführten Literaturnachweise.

(2) Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 136 zu § 2 EStG;
derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 507.

(3) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 und 18 zu § 225 AO.

Demgegenüber hält P a u l i c k [1] es für zulässig, die infolge des Eintritts einer auflösenden Bedingung verursachte Änderung der Rechtslage auch steuerlich innerhalb desselben Jahres zu berücksichtigen, in dem die Bedingung eingetreten ist. Er meint, der Grundsatz, daß der Rückgängigmachung auflösend bedingter Rechtsgeschäfte bei den laufend veranlagten Steuern nur eine Wirkung ex nunc zukomme, dulde lediglich zwei Ausnahmen.[2] Das seien einmal die Fälle des Irrtums der Steuerpflichtigen über die steuerlichen Rechtsfolgen der von ihnen getroffenen Maßnahmen unter den von dem Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entwickelten strengen Voraussetzungen. Dazu gehörten ferner solche Fälle, in denen bereits zu der Zeit des maßgeblichen Stichtages eine Ungewißheit über die Wirksamkeit von abgeschlossenen Rechtsgeschäften bestanden habe. Hier könne sich der Kaufmann durch die Bildung entsprechender Rückstellungen vor steuerlichen Nachteilen schützen. Die Finanzämter könnten ihrerseits dem Schwebezustand auf Grund einer vorläufigen Steuerfestsetzung Rechnung tragen.

---

(1) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 12).

(2) Paulick in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 16 und 17), mit weiteren Hinweisen auf das steuerrechtliche Schrifttum.

II. Die Auffassung der Finanzrechtsprechung

Die Frage der Anerkennung der Steuerklauseln mit steuerlichen Rechtswirkungen wird von der Finanzrechtsprechung nicht einheitlich beantwortet. Die Zahl der steuergerichtlichen Urteile zu diesem Problemkreis ist nur gering im Gegensatz zu der großen Zahl der Entscheidungen, die sich mit der Frage der steuerlichen Zulässigkeit der rückwirkenden Aufhebung von Geschäftsvorfällen sowie der Rückbeziehung vertraglicher Rechtsgestaltungen(1) auseinandersetzen. Soweit ersichtlich, haben sich die Finanzgerichte mit der Problematik der Beachtlichkeit der Steuerklauseln bisher lediglich in vier Fällen befassen müssen.

In dem schon mehrfach erwähnten Urteil vom 24. August 1961(2) hat der IV. Senat des Bundesfinanzhofs in einem Einzelfall die Vereinbarung einer Steuerklausel mit steuerlichen Rechtsfolgen für zulässig erklärt. Dabei handelte es sich um eine ausdrückliche, negative, individuelle und auflösend bedingte Steuerklausel mit Rückwirkung,(3)

---

(1) vergl. dazu die auf der Seite 49 unter den Fußnoten (1) und (2) zitierte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs.

(2) der sogenannte "Schiffsverkaufsfall", BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13.

(3) In dem steuerrechtlichen Schrifttum ist wiederholt darauf hingewiesen worden, daß nach der Verhaltensweise der an dem Rechtsgeschäft Beteiligten keine auflösend bedingte Steuerklausel, sondern, wirtschaftlich gesehen, vielmehr eine aufschiebend bedingte Steuerklausel angestrebt worden sei. Denn der Verkäufer habe den treuhänderischen Besitz an dem veräußerten Motorschiff zur weiteren Ver-

Fortsetzung Seite 170

Fortsetzung von Seite 169 unten:

wendung desselben in seinem Schiffahrtsunternehmen behalten. Er habe außerdem den durch den Erwerber im voraus gezahlten Kaufpreis auf einem Sonderkonto festgelegt und diesen Betrag bei dem Eintritt der vereinbarten Bedingung unverzüglich zurückerstattet. Ferner sei eine Mitteilung über den abgeschlossenen Kaufvertrag an die Gläubiger der auf dem veräußerten Schiff lastenden Hypotheken unterblieben, soweit sie auf Grund der Kreditbedingungen habe erfolgen müssen. Die Vertragspartner hätten demnach den Kaufvertrag nicht in sämtlichen Teilen als vollzogen behandelt, weil sie zunächst Gewißheit hinsichtlich der steuerlichen Rechtsfolgen des Veräußerungsgeschäfts vor der Vollendung des steuerauslösenden Tatbestands erlangen wollten. Das rechtstechnische Mittel der auflösenden Bedingung sei deshalb nur zu dem Zweck gewählt worden, um die Finanzverwaltung zu einer Entscheidung zu veranlassen, zu der sie bei der Abmachung einer aufschiebenden Bedingung infolge mangelnder Tatbestandserfüllung nicht verpflichtet gewesen wäre. Siehe hierzu
Genschmer, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1588;
Fröhlich, a.a.O., Seite 107;
Merkel, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1963, Spalte 438;
Weissenborn, a.a.O., Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 508.

Dieser Einwand ist zwar nicht unberechtigt. Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, daß nach dem klaren Wortlaut der getroffenen Abrede keine aufschiebend bedingte Steuerklausel, sondern eine auflösend bedingte Steuerklausel vereinbart worden war. Denn in der Nebenabrede zu dem Veräußerungsgeschäft heißt es: "Der heute abgeschlossene Kaufvertrag über das Frachtschiff A ist mit der auflösenden Bedingung geschlossen, daß er seine Wirksamkeit verliert, wenn der erzielte Veräußerungserlös nicht als Veräußerungserlös nach § 16 und § 34 EStG von der Finanzverwaltung angesehen werden sollte. Sollte bis zum 15. Juli 1959 hierüber kein Bescheid einer zuständigen Stelle vorliegen, so tritt die auflösende Bedingung in Kraft."
Gegen die Auffassung der vorstehend angeführten Autoren spricht weiterhin der Umstand, daß die Nutzungen und die Lasten bezüglich des veräußerten Schiffes vereinbarungsgemäß seit dem Tage des Vertragsabschlusses auf den Erwerber

Fortsetzung Seite 171 unten

die in der Zusatzabrede zu einem Kaufvertrag über ein Motorschiff enthalten war.(1)

In seiner Urteilsbegründung nahm der Bundesfinanzhof zu der Frage der Beachtlichkeit der Steuerklauseln in einer allgemeingültigen Fassung unter anderem wie folgt Stellung:(2)

Fortsetzung von Seite 170 unten:

> übergegangen waren. Ihr steht darüber hinaus entgegen, daß der Käufer nach den Bestimmungen des Treuhandvertrages jeweils die Hälfte des Gesamtgewinns erhalten sollte, der mit den beiden dem Veräußerer gehörenden Schiffen erzielt wurde, während der restliche Gewinn dem Verkäufer zufließen sollte. Im übrigen ist die Bedingung als ein ausschließlich rechtlicher Beurteilung zugängliches Rechtsinstitut anzusehen, das eine abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zuläßt. Auch der Bundesfinanzhof hat bei seiner Entscheidung nicht auf die oben genannten Besonderheiten des Sachverhalts abgestellt. Er ist zu Recht von der anfänglichen Wirksamkeit des Vertrages ausgegangen und hat festgestellt, daß der Kaufvertrag mit dem Eintritt der vereinbarten auflösenden Bedingung rückwirkend seine Gültigkeit verloren habe.

---

(1) zu dem Inhalt dieser negativen Steuerklausel vergl. auch die Ausführungen auf den Seiten 17 und 64 der Arbeit.

(2) BFH, a.a.O., BStBl. 1962 III, Seite 113 linke Spalte unten.

Der Kaufvertrag habe nach dem Willen der Parteien zunächst mit den sich durch seinen Abschluß ergebenden zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Folgen wirksam sein und erst mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung rückwirkend seine Wirksamkeit verlieren sollen. Diese Vereinbarung der Beteiligten stelle keine mißbräuchliche Rechtsgestaltung dar. Denn ebenso wie es den Steuerpflichtigen grundsätzlich gestattet sei, bei der Gestaltung ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Maßnahmen ganz allgemein deren steuerliche Auswirkungen zu berücksichtigen, müsse ihnen auch die Möglichkeit eingeräumt werden, die endgültige Wirksamkeit ihrer Verträge von deren für sie zunächst unübersehbaren oder jedenfalls ungewissen steuerlichen Rechtsfolgen abhängig zu machen. Wenn die Parteien darauf bedacht seien, bis zu einem bestimmten Zeitpunkt Klarheit hinsichtlich eines zu verwirklichenden steuergesetzlichen Tatbestandes nach der einen oder der anderen Richtung zu schaffen, so liege das im übrigen auch in dem Interesse des Steuergläubigers.

Aus diesen Ausführungen des IV. Senats des Bundesfinanzhofs wird in der steuerrechtlichen Literatur(1) zumeist gefolgert, die Steuerklauseln seien

---

(1) Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Band 1, Berlin 1967, Seite 50 (TZ. 84);
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O.,Seite7;
Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44 b 2 aa zu §§ 4, 5 EStG;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 34 f zu § 4 EStG;
Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, 2. Fortsetzungs - Blatt;
Rose, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1965/1966, Seite 260;
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Seite 1;
derselbe, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 570 linke Spalte, mit weiteren Schrifttumsnachweisen;

Fortsetzung Seite 173 unten

von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung generell und nicht nur in bestimmten Ausnahmefällen mit steuerlicher Wirkung anerkannt worden. Wenn ausschließlich auf diese allgemein gehaltenen Erwägungen des Bundesfinanzhofs abgestellt wird, mag jene Annahme zumindest im Hinblick auf die ausdrücklichen Steuerklauseln zwar gerechtfertigt sein. Sofern aber darüber hinaus die weiteren Äußerungen des Bundesfinanzhofs zu der Frage der Rechtsnatur der in dem zu entscheidenden Falle vereinbarten Steuerklausel mit in Betracht gezogen werden, erscheint es zweifelhaft, ob diese in dem steuerrechtlichen Schrifttum vertretene Ansicht aufrechterhalten werden kann. Denn der IV. Senat des Bundesfinanzhofs faßte die Steuerklausel in dem vorliegenden Falle ohne nähere Begründung als eine zulässige auflösende Bedingung im Sinne des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG auf.(1)

Fortsetzung von Seite 172 unten:

Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 487.
Anderer Ansicht sind
Fröhlich, a.a.O., Seite 114;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 49 und 50; und
Weissenborn, a.a.O., Steuer - und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 508, mit der Begründung, die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961 sei nur als die Beurteilung eines Einzelfalls zu werten, aus der dementsprechend keine allgemeingültigen Grundsätze hergeleitet werden könnten.
Einschränkend auch
Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff. (Seite 210);
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 132 zu § 2 EStG;
Merkel, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1963, Spalte 438 bis 440.

---

(1) BFH, a.a.O., Seite 113 linke Spalte unten, letzter Absatz.

Diese Meinung des Bundesfinanzhofs ist nicht haltbar, wie in dem Abschnitt B unter der Ziffer II, 1 noch eingehend erörtert werden soll. Bisher fehlt somit eine abschließende Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs, die insbesondere die Problematik der zivilrechtlichen Einordnung und der steuerlichen Rechtsgrundlagen der Steuerklauseln erschöpfend behandelt.(1)

In seinem Urteil vom 23. September 1970(2) lehnte der I. Senat des Bundesfinanzhofs die steuerliche Beachtlichkeit einer ausdrücklichen, einzelvertraglichen und positiven Steuerklausel zu Recht ab. Diese Entscheidung betraf den folgenden Sachverhalt:

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung führte in dem Rahmen einer Betriebsaufspaltung den Geschäftsbetrieb einer offenen Handelsgesellschaft fort. Dabei wurden die Betriebsgrundstücke und die Geschäftseinrichtung der offenen Handelsgesellschaft an die Gesellschaft mit beschränkter Haftung verpachtet, deren Gesellschafter zugleich die Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft waren. Ende Dezember 1958 leistete die Pächterin auf

---

(1) Den Fall einer von vornherein auflösend bedingt vereinbarten Rückgängigmachung der Lieferung von Ersatzteilen durch ein Herstellungsunternehmen für Kraftfahrzeuge an eine Vertragswerkstatt erkennt zwar auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 8. Februar 1962 -
V 217/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 168
= Band 74, Seite 449, unter dem Gesichtspunkt des § 12 UStG alter Fassung an, ohne dabei jedoch die Frage der steuerrechtlichen Zulässigkeit der Steuerklauseln zu berühren.

(2) BFH, Urteil vom 23. September 1970 -
I R 116/66 - BStBl. 1971 II, Seite 64
= Der Betrieb 1971, Seite 222
= GmbH - Rundschau 1971, Seite 64.

Grund eines schriftlichen Vertrages erhebliche Pachtnachzahlungen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr, die von der Finanzbehörde anläßlich einer späteren Betriebsprüfung bis auf einen verhältnismäßig geringfügigen Betrag steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wurden. Der Mitte Dezember 1958 abgeschlossene Pachtvertrag enthielt unter anderem die Bestimmung, daß die Pächterin das Pachtentgelt zurückverlangen könne, soweit dessen steuerrechtliche Eigenschaft als verdeckte Gewinnausschüttung rechtskräftig festgestellt worden sei.

Der I. Senat des Bundesfinanzhofs stützte seine Urteilsbegründung unter Bezugnahme auf die ständige höchstrichterliche Finanzrechtsprechung(1) im wesentlichen auf die Erwägung, die vertragliche Abrede über die Pachtzinszahlung verstoße gegen den Grundsatz, daß schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren beherrschenden Gesellschaftern steuerrechtlich nur dann anerkannt werden könnten, wenn sie im voraus klar und eindeutig getroffen oder zumindest die Bemessungsgrundlagen für den wechselseitigen Leistungsaustausch von vornherein festgelegt worden seien. Demzufolge sei die rückwirkende Absprache über die Pachtnachzahlung steuerrechtlich als unbeachtlich anzusehen.

---

(1) BFH, Urteil vom 31. Juli 1956 -
I 4 - 5/55 U - BStBl. 1956 III, Seite 288
= Band 63, Seite 237;
BFH, Urteil vom 29. November 1960 -
I 145/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 67
= Band 72, Seite 179;
BFH, Urteil vom 13. Dezember 1960 -
I 88/60 U - BStBl. 1961 III, Seite 68
= Band 72, Seite 182;
BFH, Urteil vom 20. September 1967 -
I 97/64 - BStBl. 1968 II, Seite 49
= Band 90, Seite 212;

Fortsetzung Seite 176 unten

Da somit keine steuerrechtlich wirksame Vereinbarung zwischen den Beteiligten zustande gekommen war, konnte der ihr beigefügten positiven Steuerklausel auch keine steuerliche Wirkung zuerkannt werden. Aus diesem Grunde brauchte sich der Bundesfinanzhof in dem vorliegenden Falle mit der Frage der allgemeinen Zulässigkeit von Steuerklauseln mit steuerlichen Rechtsfolgen nicht auseinanderzusetzen, sondern konnte diese Frage vielmehr dahingestellt sein lassen. Insofern ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. September 1970 für die hier zu untersuchende Problematik wenig ergiebig und aufschlußreich.

Der I. Senat führte noch ergänzend aus, eine Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung und deren nachträgliche Umwandlung in eine offene Gewinnausschüttung, um den ermäßigten Steuersatz für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen in dem Sinne von § 19 Abs. 3 KörpStG zu erlangen, sei deshalb ausgeschlossen, weil ein den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß fehle, der seinerseits eine vorherige Änderung der Handelsbilanz der Gesellschaft mit beschränkter Haftung voraussetze.

Der Fall einer ausdrücklichen, positiven und individualrechtlichen Steuerklausel zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen lag auch dem

---

Fortsetzung von Seite 175 unten:

BFH, Urteil vom 6. März 1968 -
I 135/65 - BStBl. 1968 II, Seite 482
= Band 92, Seite 205;
BFH, Urteil vom 8. Januar 1969 -
I R 26/67 - BStBl. 1969 II, Seite 268
= Band 95, Seite 1.

rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. März 1963[1] zugrunde. In diesem Urteil hat das Finanzgericht Düsseldorf der zwischen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihrem Gesellschafter vereinbarten Steuerklausel seine Anerkennung versagt.[2]

Zur Begründung seiner ablehnenden Entscheidung ging das Finanzgericht Düsseldorf auf die von der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung entwickelten Leitsätze zu der Frage der rückbezogenen Aufhebung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung ein und berief sich in diesem Zusammenhang vor allem auf das an früherer Stelle bereits angeführte Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962.[3] Dabei gelangte das Finanzgericht Düsseldorf zu dem Ergebnis, daß die Voraussetzungen, unter denen die Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen ausnahmsweise für zulässig erachtet werden kann, in dem zu entscheidenden Falle nicht erfüllt waren.

Statt dessen wäre es auf Grund des gegebenen Sachverhalts erforderlich gewesen, daß sich das Finanzgericht Düsseldorf mit dem hier interessierenden und allein einschlägigen Problem der steuerlichen Beachtlichkeit der von vornherein vereinbarten Steuerklausel näher beschäftigt hätte. Dabei hätte das Finanzgericht Düsseldorf den unterschiedlichen Standpunkt der Rechtslehre zu der Frage der Zulässigkeit und der Auswirkungen der Steuerklauseln

---

(1) Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13. März 1963 - V 74/62 E - EFG 1963, Seite 454, Nr. 609.

(2) zu dem Inhalt dieser positiven Steuerklausel siehe die Ausführungen auf den Seiten 24 und 25 der Arbeit.

(3) BFH, Urteil vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255 = Band 74, Seite 690 = StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3.

kritisch würdigen und sich insbesondere mit dem oben erläuterten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961 auseinandersetzen müssen, um auf diese Weise zu klären, ob sich die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen infolge der zwischen den Beteiligten getroffenen Abrede von Anfang an verhindern ließ.

Zu dieser Frage äußerte sich das Finanzgericht Düsseldorf[1] nur dahin, daß für die von den Parteien angestrebten Folgen der von ihnen gewählten Rechtsgestaltung schon deshalb kein Raum sei, weil die vereinbarte Klausel dem Grundsatz widersprechen würde, daß das Steuerrecht die von den Beteiligten vorgenommene zivilrechtliche Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen zu beurteilen habe, zunächst also die zivilrechtliche Gestaltung erfolgen müsse und erst danach deren steuerrechtlichen Würdigung durchgeführt werden könne. Im übrigen sei eine Rechtsgestaltung, wie sie hier vorliege, zwischen Fremden nicht denkbar. Diese Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf ist als verfehlt anzusehen. Sie soll in dem Rahmen der Ausführungen unter Ziffer III dieses Abschnittes im einzelnen widerlegt werden.

Den Fall einer ausdrücklichen, positiven und individuellen Steuerklausel zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen behandelte außerdem das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Baden - Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 25. Juni 1970.[2] Ebenso wie das Finanzgericht Düsseldorf

---

(1) Finanzgericht Düsseldorf, a.a.O., EFG 1963, Seite 455 linke Spalte oben, zweiter Absatz.

(2) Finanzgericht Baden - Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 25. Juni 1970 - III 173/68 - EFG 1970, Seite 520, Nr. 547.

verneinte das Finanzgericht Baden - Württemberg die Anerkennung der zwischen den Beteiligten vereinbarten positiven Steuerklausel mit steuerlicher Wirkung. Dabei stellte das Finanzgericht Baden - Württemberg unter anderem den Leitsatz auf, Steuerklauseln seien unwirksam, wenn sie nur darauf ausgerichtet seien, die steuerlichen Folgen verdeckter Gewinnausschüttungen zu regulieren. Die Entscheidung des Finanzgerichts Baden - Württemberg beruhte auf dem folgenden Sachverhalt:

Eine Aktiengesellschaft verpflichtete sich, an ihr mehrheitlich beteiligtes Vorstandsmitglied ein festes Gehalt und eine Tantieme von mindestens 10 Prozent ihres jährlichen Einkommens unter der Voraussetzung zu zahlen, daß das betreffende Vorstandsmitglied seinen Wohnsitz an dem inländischen Sitz der Gesellschaft nahm. Die Wirksamkeit dieser Abrede wurde von der Bedingung abhängig gemacht, daß die Höhe der Vergütung die Billigung der deutschen Finanzverwaltung fand. Da das Vorstandsmitglied seinen Wohnsitz nicht, wie vorgesehen, an den Geschäftssitz der Aktiengesellschaft verlegt hatte, wurden die laufenden Gehaltszahlungen an ihn für das Jahr 1965 um 37 Prozent gekürzt. Nachdem sich jenes Geschäftsjahr im Gegensatz zu den vorausgegangenen Verlustjahren für die Gesellschaft als erfolgreich herausgestellt hatte, gewährte der Aufsichtsrat dem Vorstandsmitglied für 1965 eine Tantieme, die sich annähernd auf den doppelten Betrag der geleisteten Gehaltszahlungen belief. Das Finanzamt behandelte die Tantieme als verdeckte Gewinnausschüttung, soweit sie die Mindestquote von 10 Prozent des Einkommens der Gesellschaft überstieg.

In seinen Urteilsgründen stellte das Finanzgericht Baden - Württemberg zunächst unter Berufung auf die diesbezügliche ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs(1) fest, die von den

---

(1) vergl. hierzu BFH, Urteil vom 31. Juli 1963 - I 164/62 U - BStBl. 1963 III, Seite 440 = Band 77, Seite 328;
BFH, Urteil vom 31. Juli 1963 - I 46/62 und I 47/62 - HFR 1964, Seite 4, Nr.4 = StRK EStG § 5 R. 394;
BFH, Urteil vom 12. Oktober 1965 - I 37/63 - HFR 1966, Seite 19, Nr. 14 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2. R. 111;
BFH, Urteil vom 10. November 1965 - I 178/63 U - BStBl. 1966 III, Seite 73 = Band 84, Seite 202;
BFH, Urteil vom 23. November 1965 - I 188/63 - HFR 1966, Seite 178, Nr. 116 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 119;
BFH, Urteil vom 29. November 1967 - I 96/64 - BStBl. 1968 II, Seite 234 = Band 91, Seite 151;
BFH, Urteil vom 6. März 1968 - I 135/65 - BStBl. 1968 II, Seite 482 = Band 92, Seite 205;
BFH, Urteil vom 8. Januar 1969 - I R 26/67 - HFR 1969, Seite 232, Nr. 237 = Band 95, Seite 1.

Zwar beziehen sich die vorstehend genannten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in der Regel auf das Erfordernis der rechtzeitigen und inhaltlich hinreichend bestimmten Vereinbarung der Höhe der Bezüge der geschäftsführenden Gesellschafter von Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sie sind aber auch auf die Verhältnisse der Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar, wenn deren Vorstandsmitglieder an der jeweiligen Gesellschaft zugleich mehrheitlich beteiligt sind, wie das Finanzgericht Baden - Württemberg zutreffend betont hat. Denn auch hier besteht ebenso wie bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Möglichkeit nachträglicher Gewinnmanipulationen, die durch das Vorhandensein eines Aufsichtsrates nicht ausgeräumt wird, sofern dieser von den mehrheitlich beteiligten Vorstandsmitgliedern abhängig ist.

Beteiligten getroffene Absprache über die Höhe der Tantiemevergütung verstoße gegen den Grundsatz, daß die Vereinbarung hinsichtlich der Gesamtbezüge des Vorstandsmitglieds von vornherein klar bestimmt sein müsse. Denn abgesehen von der bindenden Festlegung einer etwaigen Mindesttantieme sei die Höhe der Zahlungsverpflichtung der Gesellschaft offen gelassen worden. Deren endgültige Bestimmung sei vielmehr dem Aufsichtsrat verblieben und werde im Hinblick auf die steuerlich angemessene Höchstgrenze von der künftigen Beurteilung durch die Finanzbehörde und die Steuergerichte maßgeblich beeinflußt. Daraus ergebe sich, daß es den Organen der Gesellschaft bei gleichgerichteter Interessenlage ermöglicht sei, die Höhe der Tantieme nachträglich beliebig festzusetzen. Dementsprechend sei der Teil der Tantieme, der die Mindestgrenze von 10 Prozent des steuerlichen Einkommens der Gesellschaft überschreite, als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten.

Das Finanzgericht Baden - Württemberg vertrat weiterhin die Ansicht, diese verdeckte Gewinnausschüttung könne durch die vertraglich vereinbarte Steuerklausel nicht nachträglich ungeschehen gemacht werden. Steuerklauseln könnten nicht generell als zulässig anerkannt werden. In dem vorliegenden Falle sei die Steuerklausel unwirksam, weil sie nur ein Mittel darstelle, das allein dazu diene, die eingetretenen Wirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung zu beseitigen und zwar lediglich für einen Teil der gewähren Vergütung. Demgegenüber beträfen die Fälle, in denen die Rechtsprechung die Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlichen Folgen bisher für zulässig erachtet habe, andere Sachverhalte.

So sei dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961 (1) die Gültigkeit des gesamten Rechtsgeschäfts des Schiffsverkaufs von Anfang an auf Grund der vertraglich ausbedungenen Steuerklausel in Frage gestellt gewesen. Auch in dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 1957 (2) sei der Rechtsakt einer irrtümlich erfolgten, nicht steuerbegünstigten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln rückwirkend vollständig aufgehoben worden.

Dem Urteil des Finanzgerichts Baden - Württemberg vom 25. Juni 1970 kann zwar wegen des ihm zugrunde liegenden besonderen Sachverhalts in seinem Ergebnis zugestimmt werden, nicht jedoch in seiner Begründung, soweit sich die Ausführungen des Urteils auf die Problematik der allgemeinen Beachtlichkeit der Steuerklauseln beziehen und dabei die Frage der Anerkennung der positiven Steuerklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen berühren. Das soll nachstehend näher erörtert werden.

---

(1) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297

(2) BFH, Urteil vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400 = Band 65, Seite 433.

III. Stellungnahme zu den in der Rechtslehre und von der Steuerrechtsprechung geäußerten Meinungen

Der in dem steuerrechtlichen Schrifttum gegen die allgemeine Zulässigkeit der Steuerklauseln erhobene Einwand, ihnen könnten keine steuerrechtlichen Wirkungen zuerkannt werden, weil sie den Grundsatz der Unabänderlichkeit des kraft Gesetzes entstehenden Steueranspruchs verletzten und damit dem Wesen des Steuerrechts als Teilgebiet des öffentlichen Rechts widersprächen,(1) ist nicht stichhaltig. Diese Auffassung trifft zwar den eigentlichen Kern des Problems der allgemeinen Beachtlichkeit der Steuerklauseln.(2) Ihr kann jedoch aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden.

Denn einmal stellen die Steuerklauseln keine privaten Abreden über den Bestand und die Höhe des Steueranspruchs dar. Es handelt sich bei den Steuerklauseln vielmehr um zivilrechtliche Vereinbarungen, nach denen die Wirksamkeit der ihnen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte an deren steuerrechtliche Beurteilung geknüpft ist.

Zum anderen haben die Steuerklauseln keine nachträgliche willkürliche Beeinflussung des Besteuerungssachverhalts zur Folge, die auf den Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Rechtsgeschäfts zurückwirkt, sondern sie beruhen auf einer von Anfang an vor der Erfüllung des steuergesetzlichen Tatbestandes getroffenen Abrede.

---

(1) siehe hierzu die Ausführungen auf den Seiten 163 und 164 sowie die dort genannten Autoren.

(2) Anderer Ansicht ist Beker, a.a.O., Seite 108.

Insofern geht die in der steuerrechtlichen Literatur[1] weit verbreitete und teilweise auch von der Rechtsprechung der Finanzgerichte[2] vertretene Ansicht fehl, welche die Problematik der steuerlichen Anerkennung der Steuerklauseln mit der Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlichen Rechtswirkungen gleichsetzt, die, wie oben dargelegt wurde, mangels gesetzlicher Grundlage auf besondere Ausnahmefälle unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben beschränkt bleibt. Diese Meinung verkennt, daß die auf Grund einer Steuerklausel von vornherein nur bedingt gehaltenen Rechtsgestaltungen von der rückwirkenden Aufhebung von Rechtsgeschäften sowohl in ihren Voraussetzungen als auch hinsichtlich ihrer Rechtsfolgen zu unterscheiden sind.[3] Denn die

---

(1) siehe dazu die Schrifttumsnachweise auf der Seite 150 unter den Fußnoten (3) und (4).

(2) Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13.März 1963 - V 74/62 E - EFG 1963, Seite 454, Nr. 609;
Finanzgericht Baden - Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 25. Juni 1970 - III 173/68 - EFG 1970, Seite 520, Nr. 547.

(3) In diesem Sinne haben sich ebenso geäußert:
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Flume, a.a.O., Seite 47;
Krah, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 148 linke Spalte und Seite 151 rechte Spalte;
Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 572 rechte Spalte;
derselbe, Verdeckte Gewinnausschüttungen, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Verdeckte Gewinnausschüttung I, Übersicht, 7. Fortsetzungs - Blatt;
- rh. -, Re - Investitionsrücklage, verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerklausel, GmbH - Rundschau 1965, Seite 62 und 63.

nachträgliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäfts erfolgt durch die Vornahme eines zweiten Rechtsgeschäfts, das auf einen entsprechenden Willen der Beteiligten gerichtet sein muß. Sie ist in der Regel mit steuerlichen Rechtswirkungen ausgeschlossen. Demgegenüber gilt ein mit einer auflösend bedingten Steuerklausel versehenes Rechtsgeschäft bei dem Eintritt der Bedingung rückwirkend von Anfang an als unwirksam. Für die Beantwortung der Frage, ob diese Unwirksamkeit unter der Voraussetzung der wirtschaftlichen Rückabwicklung des betreffenden Rechtsgeschäfts und der Beseitigung der zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen auch steuerrechtlich zu berücksichtigen ist, kommt es entscheidend darauf an, inwieweit sich hierfür eine Rechtsgrundlage aus den einschlägigen steuergesetzlichen Bestimmungen herleiten läßt. Auf diese Frage soll an späterer Stelle noch ausführlich eingegangen werden.

Abzulehnen ist dagegen die Auffassung von K r u s e, (1) der es deshalb für unerheblich ansieht, ob ein Rechtsgeschäft durch die Hinzufügung einer Steuerklausel von vornherein nur bedingt vereinbart ist oder ob es erst nachträglich mit ex - tunc Wirkung rückgängig gemacht wird, weil sich, wirtschaftlich betrachtet, in beiden Fällen derselbe Vorgang vollzieht. K r u s e läßt dabei außer acht, daß im Hinblick auf die Beurteilung der Zulässigkeit der Steuerklauseln nicht allein das wirtschaftliche Ergebnis in Gestalt der Wiederherstellung des ursprünglichen Rechtszustands maßgebend sein kann, sondern es vielmehr

---

(1) Kruse, Steuerrecht, a.a.O., Seite 101.

als ausschlaggebend bezeichnet werden muß, welchen Einfluß der Eintritt der Bedingung auf die steuerliche Rechtslage ausübt und ob die von den Steuerpflichtigen durch die Verwendung eines steuerlichen Bedingungsvorbehalts angestrebten steuerlichen Rechtsfolgen auf eine gesetzliche Grundlage gestützt werden können.

Das überaus wichtige Sonderproblem der Anerkennung der Rückbezogenheit der Steuerklauseln bei den Veranlagungssteuern soll in dem Abschnitt B unter der Ziffer IV in dem Zusammenhang mit der Frage der Anwendbarkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die laufend veranlagten Steuern im einzelnen erörtert werden. An dieser Stelle sei schon vorweg bemerkt, daß die insbesondere von P a u l i c k [1] geäußerten Bedenken gegen die Zulässigkeit der auflösend bedingt vereinbarten Steuerklauseln mit Rückwirkung bei den Veranlagungssteuern letztlich nicht als durchschlagend angesehen werden können. Die strenge Einhaltung des Stichtagsprinzips hinsichtlich der laufend veranlagten Steuern würde darüber hinaus der offensichtlichen Tendenz des Bundesfinanzhofs entgegenwirken, das starre steuerliche Rückwirkungsverbot in besonderen Ausnahmefällen aus Billigkeitserwägungen aufzulockern.

Die Steuerklauseln dienen auch nicht der Steuerumgehung, wie in der Rechtslehre vereinzelt behauptet worden ist.[2] Sie bilden ein legitimes Sicherungsmittel bei der Gestaltung des steuerlichen Sachverhalts. Die Steuerpflichtigen agieren

---

(1) vergl. hierzu die auf den Seiten 167 und 168 wiedergegebenen Ausführungen von Paulick.

(2) vergl. dazu die Ausführungen auf der Seite 164 und die dort angegebenen Verfasser.

mit der Vereinbarung von Steuerklauseln nicht, um die rückwirkende Aufhebung von Geschäftsvorfällen zu verdecken und sich ihrer Verpflichtung zu der Entrichtung der gesetzlich geschuldeten Steuern in unzulässiger Weise zu entziehen. Sie reagieren lediglich auf die Unübersichtlichkeit und die Schwierigkeit des gegenwärtig geltenden Steuerrechts, um sich gegen die Unsicherheiten der Rechtsanwendung zu schützen, und versuchen dabei, einer höheren Steuerbelastung auszuweichen, als sie bei dem Abschluß des jeweiligen Rechtsgeschäfts nach einer vorherigen sorgfältigen und gewissenhaften Prüfung seiner steuerlichen Auswirkungen erwarten konnten.(1)

Der Sachverhalt, der dem Urteil des Finanzgerichts Baden - Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 25. Juni 1970(2) zugrunde lag, betraf insoweit einen Sonderfall, als einerseits nur eine Mindesttantieme in der vertraglichen Absprache zwischen der Aktiengesellschaft und ihrem mehrheitlich beteiligten Vorstandsmitglied über die Höhe seiner Gesamtbezüge festgelegt und im übrigen die Zahlungsverpflichtung der Gesellschaft hinsichtlich der Tantieme offen geblieben war. Andererseits wurde dem Vorstandsmitglied für das Geschäftsjahr 1965 eine Tantieme gewährt, die sich nahezu auf den doppelten Betrag der geleisteten Gehaltszahlungen belief. Bei einer derartigen Sachlage, insbesondere in Anbetracht des krassen Mißverhältnisses der Tantiemebezüge

---

(1) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 490;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 869.

(2) - III 173/68 - EFG 1970, Seite 520, Nr. 547.

im Vergleich zu der Gehaltsvergütung, konnten die Beteiligten von vornherein nicht damit rechnen, daß die Finanzverwaltung die Angemessenheit des Leistungsaustausches zwischen der Gesellschaft und ihrem Vorstandsmitglied für gewahrt erachtete und dementsprechend den die Mindesttantieme übersteigenden Tantiemebetrag als Betriebsausgabe und nicht als verdeckte Gewinnausschüttung wertete, zumal sich darüber hinaus die allgemeine Ertragslage der Gesellschaft unter Einbeziehung der in den Vorjahren erlittenen Verluste als ungünstig erwies.

Dieser Umstand wirkte sich in dem vorliegenden Falle auch im Hinblick auf die Anerkennung der Steuerklausel aus. Das Finanzgericht Baden - Württemberg hat deren Zulässigkeit auf Grund des besonders gelagerten Sachverhalts zu Recht verneint. Denn es konnte unter den Beteiligten mit Rücksicht auf die außergewöhnliche Höhe der Tantiemezahlung keine echte Ungewißheit über deren steuerrechtliche Beurteilung bestehen, die allein das Bedürfnis nach der steuerlichen Beachtlichkeit der Steuerklauseln gerechtfertigt hätte. Wenn eine Kapitalgesellschaft Leistungen an ihre Gesellschafter vornimmt und nicht zurückverlangt, obwohl die Organe der Gesellschaft deren Eigenschaft als verdeckte Gewinnausschüttung erkannt haben oder bei sorgfältiger Abwägung sämtlicher in Betracht kommenden Gesichtspunkte hätten erkennen können, ist einer diesbezüglichen Steuerklausel, welche die Vermeidung der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen bezweckt, keine steuerrechtliche Bedeutung beizulegen.(1)

---

(1) so auch Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 136 zu § 2 EStG; derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 505 rechte Spalte; jeweils in Anlehnung an Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 536 und 537.

Soweit das Finanzgericht Baden - Württemberg über den eng begrenzten Rahmen dieses Ausnahmefalls hinaus in einer allgemeingültigen Fassung den Leitsatz aufgestellt hat, Steuerklauseln seien unwirksam, wenn sie nur darauf gerichtet seien, die steuerlichen Folgen verdeckter Gewinnausschüttungen zu regulieren, kann seiner Entscheidung aus den oben dargelegten Gründen nicht beigetreten werden. Dem stehen auch die allgemein gehaltenen Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 24. August 1961(1) zu der Frage der generellen Anerkennung der Steuerklauseln entgegen. Insofern kann sich kein grundlegender Unterschied daraus ergeben, ob es sich um eine positive Steuerklausel, wie hier, oder um eine negative Steuerklausel handelt, die das vorgenannte Urteil des Bundesfinanzhofs betraf.

Der von dem Finanzgericht Düsseldorf in seinem Urteil vom 13. März 1963,(2) dem ebenfalls eine positive Steuerklausel zugrunde lag, erhobene Einwand, eine solche Rechtsgestaltung sei zwischen Fremden nicht denkbar, greift nicht durch. Denn es ist unerheblich, ob positive Steuerklauseln unter Fremden nicht üblich sind und dort nur selten vorkommen, sondern sich im wesentlichen auf den gegenseitigen Leistungsverkehr zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern beschränken, weil die Finanzbehörden die unter Fremden vereinbarten Austauschverträge nicht auf die Gleichwertigkeit des Verhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung hin untersuchen. Wenn danach schon die Voraussetzungen

---

(1) BFH, a.a.O., BStBl. 1962 III, Seite 113 linke Spalte unten. Diese Ausführungen des IV. Senats des Bundesfinanzhofs sind auf der Seite 172 der Arbeit wiedergegeben worden.

(2) - V 74/62 E - EFG 1963, Seite 454, Nr. 609.

eines praktischen Bedürfnisses für eine derartige Abrede in Verträgen unter Fremden regelmäßig fehlen, können diese auch nicht als Vergleichsmaßstab im Hinblick auf die Beurteilung der steuerrechtlichen Beachtlichkeit der positiven Steuerklauseln für den Bereich der Leistungsbeziehungen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern herangezogen werden.(1)

In dem Ergebnis ist deshalb kein Grund ersichtlich, die Frage der allgemeinen Zulässigkeit der positiven Steuerklauseln, die sich nur auf einen Teil des Rechtsgeschäfts erstrecken, wie beispielsweise auf die Höhe der Gegenleistung, grundsätzlich anders zu entscheiden als bei den negativen Steuerklauseln, die auf den gesamten Bestand des Rechtsgeschäfts einwirken. Hinsichtlich der besonderen Problematik der Verhinderung verdeckter Gewinnausschüttungen durch die Vereinbarung positiver Steuerklauseln wird auf die entsprechenden Ausführungen zu den Satzungsklauseln in dem Dritten Teil der Untersuchung verwiesen, da die Problemstellung insofern weitgehend die gleiche ist.

Die mit einer Steuerklausel versehenen, bedingten Rechtsgeschäfte sind auch keineswegs als unklar zu bezeichnen. Sie führen keinen längeren Schwebezustand herbei, da das Finanzamt die steuerliche Rechtslage schon bei der ursprünglichen Veranlagung klären und gegebenenfalls vorläufig veranlagen kann. Insoweit kann den vor allem von G r a s s (2) und von G e n s c h m e r (3) geltend gemachten Bedenken gegen die

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 109; Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868, Fußnote(33).
(2) Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 462.
(3) Genschmer, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1586.

generelle Anerkennung der Steuerklauseln nicht zugestimmt werden. Im übrigen zeigt gerade das Institut der vorläufigen Veranlagung gemäß § 100 AO deutlich, daß das Steuerrecht nicht als schwebezustandsfeindlich anzusehen ist.(1) Nach § 100 AO wird der Finanzverwaltung die Befugnis eingeräumt, sich die endgültige Beurteilung steuerlicher Sachverhalte während eines Zeitraums vorzubehalten, der sich über mehrere Jahre erstrecken kann. Dementsprechend kann es den Steuerpflichtigen aus rechtsstaatlichen Erwägungen nicht verwehrt werden, sich ihrerseits durch die vertragliche Vereinbarung von Steuerklauseln gegen die Risiken steuerlich schwer übersehbarer Sachverhalte vor deren Verwirklichung abzusichern, wenn sie hierzu die zumeist unabänderliche Stellungnahme der Finanzbehörden unter Umständen erst zu einem erheblich späteren Zeitpunkt erfahren. Anderenfalls würde eine derartige Zumutung nicht mit den heutigen Vorstellungen von dem Verhältnis zwischen dem Staat und den seiner Besteuerung unterworfenen Bürgern in Einklang zu bringen sein.

Auch der weitere Einwand von G r a s s ,(2) bei einer Bejahung der allgemeinen Zulässigkeit der Steuerklauseln lasse sich voraussehen, daß jeder Vertrag mit bedeutsamen finanziellen Auswirkungen, der sich nach der Auffassung der Beteiligten innerhalb bestimmter steuerlicher

---

(1) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 869 linke Spalte;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 34 f zu § 4 EStG; Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 490 linke Spalte;
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II B 2, Einzelfragen, Titelblatt.

(2) Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 464.

Grenzwerte abwickele, von entsprechend beratenen Steuerpflichtigen gleichsam nur "auf Verdacht" abgeschlossen werde und dieser Zustand eine in dem Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung untragbare Folgerung darstelle, vermag nicht zu überzeugen. F l u m e [1] hat demgegenüber mit Recht darauf aufmerksam gemacht, daß es ebensowenig den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletze, wenn lediglich derjenige die Vorteile der Steuerklausel für sich in Anspruch nehme, der sich in steuerlicher Hinsicht fachkundig beraten lasse und gemäß dieser Empfehlung die Steuerklausel verwende, wie die Zulassung der Steuerberatung als solche gegen jenen Grundsatz verstoße.

Im Hinblick auf eine befürwortende Beurteilung der Frage der allgemeinen Beachtlichkeit der Steuerklauseln muß ferner gewährleistet sein, daß die Steuerpflichtigen selbst zu einer baldigen Klarstellung der steuerlichen Rechtsfolgen beitragen, indem sie das Finanzamt von dem Sachverhalt einschließlich der in das Rechtsgeschäft aufgenommenen Steuerklausel unverzüglich nach dessen Abschluß in Kenntnis setzen.[2] Durch das Verhalten der Steuerpflichtigen darf also kein

---

(1) Flume, a.a.O., Seite 49.

(2) In diesem Sinne haben sich auch geäußert:
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 869;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Flume, a.a.O., Seite 48;
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 136 zu § 2 EStG;
derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 507 rechte Spalte;
Mittelbach, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1962/63, Seite 138 linke Spalte;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 490 rechte Spalte und Seite 488 linke Spalte;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 50 rechte Spalte.

unvertretbar lang andauernder Schwebezustand entstehen. Es kann keinesfalls für zulässig erachtet werden, wenn die Beteiligten die Steuerklausel in einem Sondervertrag niederlegen und die diesbezügliche Unterrichtung der Finanzverwaltung hinauszögern, bis feststeht, daß die angestrebten steuerlichen Auswirkungen nicht eingetreten sind, sondern das betreffende Rechtsgeschäft eine ungünstigere steuerrechtliche Würdigung erfahren hat, als die Parteien bei seiner Vereinbarung erhofften. Denn soweit das mit einer Steuerklausel verbundene Rechtsgeschäft nicht von vornherein in seiner Eigenschaft als bedingtes Rechtsgeschäft der Finanzbehörde gegenüber offenbart ist, hat das zur Folge, daß es zunächst als ein unbedingtes behandelt wird. Dann ist aber eine spätere Berufung auf die Steuerklausel grundsätzlich nicht möglich, wenn sie für den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts gelten soll, weil in diesem Falle dem Finanzamt gegenüber eine nachträgliche Gestaltung mit Rückwirkung vorliegen würde.(1) Außerdem beständen berechtigte Zweifel an der ernsthaften Absicht der Steuerpflichtigen, das Rechtsgeschäft von Anfang an unter der Bedingung vereinbart zu haben, daß sich aus ihm keine unerwarteten, nachteiligen Steuerbelastungen ergeben. Die Beteiligten müßten sich demgemäß im Hinblick auf die Gültigkeit der Steuerklausel unter Umständen den Einwand eines Scheingeschäfts entgegenhalten lassen, der sowohl privatrechtlich als auch steuer-

---

(1) Flume, a.a.O., Seite 48.

rechtlich zu einer Nichtigkeit der betreffenden Abreden führen würde (§ 117 Abs. 1 BGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 StAnpG).

Aus der Notwendigkeit einer baldigen Mitteilung von dem mit einer Steuerklausel verbundenen Rechtsgeschäft an die Finanzverwaltung folgt zugleich, daß die Vorbehalte, die gegen die Anerkennung der rückbezogenen Steuerklauseln bei den laufend veranlagten Steuern geltend gemacht worden sind, überwiegend als gegenstandslos oder zumindest als entkräftet zu betrachten sind. Denn falls die steuerrechtliche Beurteilung des betreffenden Rechtsgeschäfts innerhalb desselben Erhebungszeitraumes erfolgt, in dem es abgeschlossen worden ist, kann das Rückwirkungsproblem, das nur bei mehreren verschiedenen Veranlagungsabschnitten in Erscheinung tritt, überhaupt nicht entstehen. Auf diesen Gesichtspunkt hat vor allem F l u m e [1] hingewiesen.

Die Steuerpflichtigen sollten ferner stets darauf bedacht sein, die Steuerklauseln ihrem Wortlaut nach klar abzufassen, um Mißverständnisse und Fehldeutungen weitgehend auszuschließen. Soweit aber die Abreden wegen ihres Bezugspunkts, nämlich der steuerlichen Rechtslage, unklar sind, ist dazu zu bemerken, daß die Unübersichtlichkeit und die Schwierigkeit des geltenden Steuerrechts gerade die Ursache für das Bedürfnis nach der Anerkennung der Steuerklauseln bilden und dementsprechend nicht den Steuerpflichtigen zur Last gelegt und auf sie überbürdet werden können.[2]

---

(1) Flume, a.a.O., Seite 48 unten.

(2) so zutreffend Beker, a.a.O., Seite 108 Fußnote (3).

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß zivilrechtlich keine Bedenken gegen die allgemeine Zulässigkeit der Steuerklauseln bestehen, sofern die ihnen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte nicht bedingungsfeindlich sind. Das ergibt sich aus der weitreichenden Gestaltungsfreiheit, die das bürgerliche Recht den an dem Abschluß eines Rechtsgeschäfts Beteiligten zugesteht. Es kann als gesicherte Erkenntnis der Steuerrechtswissenschaft(1) und der Finanzrechtsprechung(2) bezeichnet werden, daß die Steuerpflichtigen bei

---

(1) Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44 c zu §§ 4, 5 EStG;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 34 d zu § 4 EStG;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 9, Fußnote (3);
Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 15 unten;
Meilicke, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Seite 365 unten und Seite 366 oben, mit dem Hinweis darauf, daß unser geltendes Recht keine entsprechende Verbotsbestimmung enthält;
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht 14 D, Steuerklauseln I, Übersicht, Titelblatt;
Blencke, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1967, Seite 19 ff. mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung;
- en. -, Zur Anerkennung einer positiven Steuerklausel, Der Betrieb 1963, Seite 1446.

(2) RFH, Urteil vom 20. Januar 1944 - III 38/43 - RStBl. 1944, Seite 435;
BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297;
BFH, Urteil vom 9. August 1963 - VI 72/60 U - BStBl. 1963 III, Seite 454 = Band 77, Seite 366;
BFH, Urteil vom 2. März 1966 - II 113/61 - BStBl. 1966 III, Seite 509 = Band 86, Seite 396;
BFH, Urteil vom 27. Juni 1968 - IV R 6/68 = Band 93, Seite 64.
Auch das Finanzgericht Nürnberg hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 25. Juli 1958 - IV 171/56 - EFG 1959, Seite 81, Nr. 101, betont, daß die Steuerpflichtigen steuerwirksame Bedingungen vereinbaren können.

der Vornahme ihrer Rechtsgeschäfte auch deren steuerlichen Auswirkungen Rechnung tragen dürfen und berechtigt sind, ihr Verhalten so einzurichten, daß sie dabei möglichst Steuern sparen und sich vor unvorhersehbaren Steuerforderungen schützen. Insoweit stellen die steuerlichen Rechtsfolgen eines Rechtsgeschäfts die Vorfrage für seine nähere inhaltliche Ausgestaltung dar. Die gegenteilige Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf in seinem Urteil vom 13. März 1963,(1) das Zivilrecht könne steuerrechtliche Gesichtspunkte nicht als Vorfrage benutzen, ist nicht haltbar und demnach abzulehnen. Die Argumentation des Finanzgerichts Düsseldorf, das Steuerrecht habe die von den Parteien gewählte zivilrechtliche Gestaltung zu würdigen, zunächst müsse daher die zivilrechtliche Gestaltung erfolgen und anschließend könne erst deren steuerrechtliche Beurteilung in Erwägung gezogen werden, ist unter anderem auch durch die in den Urteilsgründen unberücksichtigt gebliebenen, allgemein gehaltenen Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seiner Entscheidung vom 24. August 1961(2) zu der Frage der generellen Beachtlichkeit der Steuerklauseln überzeugend widerlegt worden.

Den Ausgangspunkt für die Problematik der steuerrechtlichen Anerkennung der Steuerklauseln, soweit sie auf den Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Rechtsgeschäfts zurückwirken, bildet der Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs. Nach diesem aus § 3 StAnpG und dem

---

(1) - V 74/62 E - EFG 1963, Seite 454, Nr. 609.

(2) - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297.

Stichtagsprinzip abgeleiteten Grundsatz ist die Steuerschuld als eine öffentlich - rechtliche Folgewirkung aus der konkreten Erfüllung der abstrakten steuergesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen anzusehen. Da somit die durch die Tatbestandsverwirklichung entstandene steuerliche Rechtsfolge einen Ausfluß der Rechtsordnung darstellt, kann auf sie grundsätzlich nur nach besonderen steuerlichen Rechtsvorschriften durch die privatrechtliche Gestaltungsbefugnis der Steuerpflichtigen einseitig eingewirkt werden.(1) Das bedeutet, daß sich der Grundsatz der Unabdingbarkeit des Steueranspruchs mit Hilfe von Steuerklauseln lediglich dann zugunsten der Steuerpflichtigen durchbrechen und einschränken läßt, wenn die einschlägigen steuergesetzlichen Bestimmungen dafür eine Rechtsgrundlage bieten. Es bleibt demgemäß zu prüfen, ob die mit der Vereinbarung von Steuerklauseln angestrebten steuerlichen Rechtswirkungen, die den Bestand und die Höhe der Steuerschuld berühren, auf eine gesetzliche Grundlage gestützt werden können, die Ausnahmen von dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung vorsieht.

---

(1) Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 78 unten und Seite 79 oben; Beker, a.a.O., Seite 10 und 11; Nolte, a.a.O., Der Betrieb 1970, Seite 507 rechte Spalte unten und Seite 508 linke Spalte oben.
Vergl. hierzu ferner Hartz, Rückgängigmachung von Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255, in Der Betrieb 1962, Seite 790 rechte Spalte unten und Seite 791 linke Spalte oben.

Als eine solche Rechtsgrundlage kommen einmal die Vorschriften der §§ 4 bis 7 des Bewertungsgesetzes in Betracht. Diese Normen regeln für den Geltungsbereich der Substanzsteuern die bewertungsrechtliche Behandlung des aufschiebend und des auflösend bedingten Erwerbs von Wirtschaftsgütern sowie der aufschiebend und der auflösend bedingten Lasten. Die eigentliche Bedeutung der Steuerklauseln bezieht sich aber weder auf das Substanzsteuerrecht noch auf die Erwerbsgeschäfte, sondern erstreckt sich hauptsächlich auf die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer. Für diese Steuerarten sind nicht in erster Linie die Verfügungsgeschäfte, sondern vielmehr die ihnen zugrunde liegenden schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte maßgebend.(1)

Da eine ähnliche gesetzliche Regelung, wie sie in den Bestimmungen der §§ 4 bis 7 BewG enthalten ist, für das Gebiet der Ertragsteuern fehlt, fragt es sich, ob die für die Substanzsteuern geltenden Rechtsgrundsätze im Wege der Analogie auch auf die Ertragsteuern angewendet werden können. Bejahendenfalls würde man zu dem Ergebnis gelangen, daß die Möglichkeit, mit Hilfe von auflösend bedingten Steuerklauseln den Grundsatz der steuerlichen Nichtanerkennung rückbezogener Vertragsgestaltungen einzuschränken, ausgeschlossen ist. Das läßt sich eindeutig aus § 5 Abs. 1 Satz 1 BewG entnehmen, nach dem Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt werden. Tritt

---

(1) so auch Flume, a.a.O., Seite 45 unten.

die Bedingung ein, so ist gemäß § 5 Abs. 2 Satz 1 BewG lediglich die Festsetzung der nicht laufend veranlagten, einmaligen Steuern, wie zum Beispiel der Erbschaftsteuer, der Grunderwerbsteuer oder der Kapitalverkehrsteuer, auf Antrag zu berichtigen. Aus dieser Vorschrift ergibt sich im Umkehrschluß, daß bei den Steuern, die nach Stichtagen laufend veranlagt werden, wie beispielsweise die Vermögensteuer und die Grundsteuer, in dem Falle des Eintritts der auflösenden Bedingung keine Berichtigung der früheren Veranlagungen stattfindet. Das gleiche gilt nach § 7 Abs. 1 und Abs. 2 BewG hinsichtlich der auflösend bedingten Lasten.

Die Zulässigkeit einer solchen entsprechenden Anwendung der §§ 4 ff BewG auf den Bereich des Ertragsteuerrechts muß jedoch verneint werden, weil die Gewinnermittlung und die Vermögensberechnung nach grundlegend unterschiedlichen Regeln erfolgen. Das Anwendungsgebiet dieser Bewertungsvorschriften beschränkt sich deshalb trotz ihres allgemein gehaltenen Wortlauts auf die bewertungsrechtliche Beurteilung der in Frage stehenden Geschäftsvorfälle. Allgemeingültige Rechtsgrundsätze können aus den §§ 4 bis 7 BewG nicht hergeleitet werden.(1)

Zum anderen sind die Bestimmungen der §§ 4 und 5 StAnpG als die wichtigsten gesetzlichen

---

(1) so in dem Ergebnis auch
Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 79;
Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 21 unten und Seite 22 oben;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 17 und 18.

Ausnahmevorschriften zu dem Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs zu betrachten. In dem Abschnitt B soll unter der Ziffer II ausführlich zu der Frage Stellung genommen werden, ob sich die mit der Vereinbarung von Steuerklauseln bezweckten steuerlichen Rechtsfolgen auf die hier in Betracht kommenden Einzelbestimmungen der §§ 4 und 5 StAnpG oder auf die in ihnen zum Ausdruck gelangten allgemeinen Rechtsgedanken in analoger Anwendung dieser Vorschriften stützen lassen.

Abschnitt B

Die rechtssystematische Begründung für die Zulässigkeit von Steuerklauseln, welche die rückwirkende Aufhebung oder die von Anfang an bestehende Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften zum Inhalt haben.

I. Die zivilrechtliche Grundlage

1.) Die Steuerklausel als eine dem Rechtsgeschäft hinzugefügte auflösende Bedingung mit ex - tunc Wirkung in den Sinne von §§ 158 Abs. 2, 159 BGB

In dem steuerrechtlichen Schrifttum werden die Steuerklauseln in ihrer am häufigsten in Erscheinung tretenden Grundform überwiegend als den Rechtsgeschäften beigefügte auflösende Bedingungen mit Rückwirkung gemäß §§ 158 Abs. 2, 159 BGB aufgefaßt, wie bereits in dem vorstehenden Abschnitt unter der Ziffer I angedeutet wurde.(1) Es ist demnach zu untersuchen, ob diese Ansicht über die zivilrechtliche Rechtsnatur der Steuerklauseln für zutreffend erachtet werden kann.

Unter einer echten Bedingung im Sinne von § 158 BGB ist der Eintritt eines zukünftigen, ungewissen Ereignisses zu verstehen, von dem die Wirkungen

---

(1) siehe hierzu die Ausführungen auf der Seite 148 und die dort unter der Fußnote (1) genannten Autoren.
Vergl. dazu ferner
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 866;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 28 und 29;
Heuer, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 690;
Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 446.

eines Rechtsgeschäfts abhängig gemacht worden sind. Auch das betreffende Ereignis selbst wird als echte Bedingung bezeichnet. Die Bedingungen ermöglichen den Parteien, einen sonst unbeachtlichen Beweggrund zu dem Inhalt und damit zu einem Bestandteil eines Rechtsgeschäfts als Nebenbestimmung zu erheben, um sich der künftigen Entwicklung anpassen zu können. Ob der Umstand sich verwirklichen wird, muß zu dem Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts dem menschlichen Erkenntnisvermögen entzogen sein.(1) Die objektive Ungewißheit hinsichtlich des Eintritts des zukünftigen Ereignisses stellt insbesondere ein wesentliches Merkmal der echten Bedingung dar. Demgegenüber kommt es auf die diesbezügliche subjektive Ungewißheit der an dem Rechtsgeschäft Beteiligten als Voraussetzung für das Vorliegen einer echten Bedingung nicht maßgeblich an.

---

(1) so die in der zivilrechtlichen Literatur nahezu einhellig vertretene Meinung.
Vergl. dazu
v. Staudinger - Coing, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, Allgemeiner Teil, 11. Auflage, Berlin 1957, Anm. 1 zu § 158 BGB, ferner Anm. 17 zu Vorbem. vor §§ 158 BGB;
Kuhn, in RGRK, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 1. Teil, 11. Auflage, Berlin 1959, Anm. 2 bis 5 vor § 158 BGB;
Knopp, in Soergel - Siebert, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, 10. Auflage, Stuttgart - Berlin - Köln - Mainz 1967, Anm. 1 bis 5 vor § 158 BGB;
Erman - Hefermehl, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, 4. Auflage, Münster 1967, Anm. 1 vor § 158 BGB;
Enneccerus - Nipperdey, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Lehrbuch, Band 1, 2.Halbband, 15.Auflage, Tübingen 1960, § 194, I;
Lehmann - Hübner, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, Lehrbuch, 15. Auflage, Berlin 1966, § 35, A, I 1 und 2;
Larenz, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, München 1967, § 31, I;

Fortsetzung Seite 203 unten

Den Gegenstand auflösender Bedingungen können zukünftige Ereignisse jeder Art bilden. Demzufolge kann auch eine bestimmte steuerliche Beurteilung eines Rechtsgeschäfts als Bedingung vereinbart werden. Fraglich erscheint, ob eine objektive Ungewißheit zu der Zeit des Abschlusses des mit einer Steuerklausel verbundenen Rechtsgeschäfts im Hinblick auf die sich daraus ergebende steuerliche Belastung besteht. Das wäre nur dann der Fall, wenn die Finanzbehörden und die Steuergerichte bei der Festsetzung des Steueranspruchs dem Grunde oder der Höhe nach frei oder entsprechend ihrem pflichtgemäßen Ermessen in Anwendung der Steuergesetze verbindlich entscheiden könnten.(1) Das trifft aber nicht zu. Denn bei der Feststellung und der Einziehung der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes entstandenen Steuerschulden (§ 3 Abs. 1 StAnpG) handelt es sich um eine streng an den Inhalt der einschlägigen Rechtsvorschriften gebundene Verwaltungstätigkeit, hinsichtlich derer den Finanzämtern grundsätzlich keine freie Entscheidungsbefugnis oder pflichtgemäße Ermessensausübung zusteht.(2) Dem entspricht,

---

Fortsetzung von Seite 202 unten:

Lange, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, Kurzlehrbuch, 11. Auflage, München 1969, § 45, I, 1 und 2. Siehe außerdem
Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm.5 zu § 4 StAnpG.

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 102.

(2) vergl. hierzu Felix, Ermessensausübung im Steuerrecht, Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, Seite 19 ff.;
Spitaler, Die Bindung der Finanzverwaltung an das Gesetz, Finanz - Rundschau 1954, Seite 2 bis 4.

daß der Steuerfestsetzung nach der von der Steuerrechtswissenschaft vorwiegend vertretenen Ansicht(1) im wesentlichen lediglich eine deklaratorische Bedeutung zukommt. Die in dem konkreten Einzelfall entstehende steuerliche Belastung ist deshalb als eine zwingende Folge der Steuerrechtsordnung zu betrachten, die zu dem Zeitpunkt der Erfüllung des steuergesetzlichen Tatbestands gilt. Damit ist nachgewiesen, daß die Steuerbelastung weder dem Grunde noch ihrem Umfang nach als ein objektiv ungewisses, zukünftiges Ereignis anzusehen ist, sondern vielmehr nur als ein für die

---

(1) siehe dazu Barske, Der Steueranspruch, Deutsche Steuer - Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1938, Seite 699;
Bühler - Strickrodt, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1960, § 24, VI, 1 (Seite 362);
Tipke - Kruse, a.a.O., Band I, Anm. 11 bis 13 zu § 97 AO, mit weiteren Nachweisen aus der Rechtslehre und der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung;
Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 1 bis 3 (Seite 98 bis 100);
Kühn, a.a.O., Anm. zu § 3 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 5 bis 8;
Mittelbach, Nochmals: Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, Deutsches Steuerrecht 1962/1963, Seite 262 ff. (Seite 264 rechte Spalte unten, bis Seite 266 linke Spalte oben);
Krah, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 145 und 146. Das ergibt sich auch ausdrücklich und eindeutig aus § 3 Abs. 2 StAnpG.

Die konstitutive Wirkung der Steuerfestsetzung auf Grund eines Steuerbescheids ist demgegenüber von untergeordneter Bedeutung und betrifft nicht die Frage der Entstehung der Steuerschuld. Diese rechtsbegründende und rechtsgestaltende Funktion beschränkt sich hauptsächlich darauf, daß durch die Festsetzung des zu entrichtenden Steuerbetrages die Fälligkeit und die Zahlbarkeit

Fortsetzung Seite 205 oben

Fortsetzung von Seite 204 unten:

der Steuerschuld bestimmt werden, mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids eine Bindung des Finanzamts eintritt und den Steuerpflichtigen die Befugnis zu der Einlegung eines Rechtsmittels gegen die in dem Bescheid getroffenen finanzbehördlichen Feststellungen innerhalb der Rechtsmittelfrist eingeräumt wird sowie das Recht der Finanzverwaltung zu der zwangsweisen Beitreibung der hoheitlich angeforderten Geldsumme zur Entstehung gelangt. Vergl. hierzu vor allem
Klein, Steuerwesen und Rechtsordnung, Finanz - Archiv, Neue Folge, Band 14, Seite 1 ff (Seite 10 bis 12), mit weiteren ausführlichen Hinweisen auf das diesbezügliche steuerrechtliche Schrifttum;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 2 zu § 3 StAnpG; und
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 6 bis 8 zu § 3 StAnpG.
Die konstitutive Wirkung der Steuerfestsetzung ist somit darin zu sehen, daß die infolge der Tatbestandsverwirklichung schon in vollem Umfang entstandene, abstrakte Steuerschuld in dem weiteren Verlauf des Besteuerungsverfahrens eine nähere inhaltliche Konkretisierung erfährt. Dabei liegt der Schwerpunkt der rechtsbegründenden und rechtsgestaltenden Wirkung der Steuerfestsetzung nicht auf dem materiellrechtlichen Gebiet, sondern erstreckt sich vielmehr auf den verfahrensrechtlichen Bereich.

Der von Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 6 zu § 3 StAnpG, sowie von Waldner, Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, Deutsches Steuerrecht 1963, Seite 229 ff. (Seite 232), jeweils unter Berufung auf Bühler, Allgemeines Steuerrecht, 1951, Seite 184, geäußerten Meinung, die Feststellung der Höhe des Steueranspruchs erfolge erst in dem Veranlagungsverfahren, ihm sei daher auch insofern eine konstitutive Wirkung zuzuerkennen, kann nicht gefolgt werden. Denn in den einschlägigen steuergesetzlichen Vorschriften ist nicht nur der Grund der Steuerschuld geregelt, sondern aus ihnen läßt sich darüber hinaus der in dem Einzelfalle in Betracht kommende Umfang der steuerlichen Belastung entnehmen.

Fortsetzung Seite 206 oben

Fortsetzung von Seite 205 unten:

Deshalb ist der Festsetzung der Höhe des Steueranspruchs ebenfalls grundsätzlich nur eine deklaratorische Bedeutung beizumessen.

Die von Riewald, Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil II, Berlin und Köln 1951, Anm. 1 (1) und (5) zu § 210 AO, geprägte begriffliche Unterscheidung zwischen der Steuerschuld und einer davon zu trennenden Steuerzahlungsschuld, der in den Rahmen der Steuerfestsetzung eine rechtsbegründende Wirkung beizulegen ist, hat sich weder in der Theorie noch in der Praxis durchgesetzt. Von einer selbständigen Steuerzahlungsschuld kann allenfalls dann gesprochen werden, wenn die unabhängig von ihrer Festsetzung kraft Gesetzes entstandene Steuerschuld von der in dem Veranlagungsverfahren festgestellten Verpflichtung zu der Entrichtung eines bestimmten Steuerbetrages ausnahmsweise abweicht. So zutreffend Tipke - Kruse, a.a.O., Band I, Anm. 13 zu § 97 AO; Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 2 (Seite 99). In diesem Falle wirkt die Steuerfestsetzung durch Verwaltungsakt auch dem Umfang und unter Umständen dem Grunde nach konstitutiv, weil eine entsprechende gesetzliche Steuerschuld in Wahrheit nicht besteht. Sie kann nur insoweit deklaratorisch sein, als die Höhe der nach dem jeweiligen steuergesetzlichen Tatbestand zu leistenden Steuer nicht überschritten wird.

Steuerpflichtigen subjektiv ungewisser Umstand vor der Verwirklichung steuerlicher Sachverhalte bezeichnet werden kann.(1)

Selbst wenn man der vor allem von M i t t e l - b a c h (2) und von F l u m e (3) vertretenen Gegenmeinung zustimmen würde, die geltend macht, daß es den Beteiligten nicht darauf ankomme, wie sich die steuerliche Rechtslage tatsächlich gestalte, sondern welche Steuern die Finanzbehörde in dem Einzelfall erhebe, und dementsprechend ein objektiv ungewisses, zukünftiges Ereignis in Bezug auf die eintretenden Steuerfolgen annimmt, kann das nicht dazu führen, die Steuerklauseln als auflösende Bedingungen mit Rückwirkung in dem Sinne der §§ 158 Abs. 2, 159 BGB aufzufassen. Denn ein auflösend bedingtes Rechtsgeschäft ist ebenso wie ein unbedingtes Rechtsgeschäft unter Widerrufsvorbehalt zunächst voll wirksam und bindend. Aus der Fassung des § 158 Abs. 2 BGB geht hervor, daß lediglich die weiteren Wirkungen des Rechtsgeschäfts von dem Eintritt der auflösenden Bedingung abhängen. Dieser ist grundsätzlich nur eine Wirkung ex nunc zur Beendigung des in der Zwischenzeit bestehenden Schwebezustands beizulegen. Sofern die Parteien abweichend von der gesetzlichen Regelung eine Rückbeziehung der an den Eintritt der Bedingung geknüpften Rechtsfolgen auf einen früheren Zeitpunkt vereinbaren, ist dieser Abrede lediglich

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 102;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, rechte Spalte unten.

(2) Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln a.a.O., Seite 29 (TZ. 38).

(3) Flume, a.a.O., Seite 44 unten und Seite 45 oben.

eine schuldrechtliche Bedeutung zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands, nicht jedoch eine unmittelbar dingliche Wirkung zuzuerkennen. Infolgedessen sind nur die jeweiligen Verpflichtungsgeschäfte von Anfang an als hinfällig anzusehen. Die Wirksamkeit der ihnen zugeordneten Verfügungsgeschäfte bleibt von dem Eintritt der auflösenden Bedingung unberührt.(1) Insoweit werden lediglich schuldrechtliche Rückabwicklungsansprüche ausgelöst, die sich nach den Vorschriften des Bereicherungsrechts richten. Das läßt sich zum Teil aus dem Wortlaut des § 159 BGB entnehmen und stimmt ferner mit der herrschenden Lehre(2) überein. Wenn der Vereinbarung der

---

(1) Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur in dem Falle, daß die Gültigkeit des zu der Verwirklichung des bedingten schuldrechtlichen Geschäfts vorgenommenen dinglichen Rechtsgeschäfts nach dem Parteiwillen seinerseits gleichfalls von derselben Bedingung abhängig gemacht worden ist, unter der die Wirksamkeit des Kausalgeschäfts steht. Siehe hierzu v. Staudinger - Coing, a.a.O., Anm. 12 zu § 158 BGB;
Kuhn, in RGRK zum BGB, a.a.O., Anm. 6 und 7 zu § 158 BGB;
Erman - Hefermehl, a.a.O., Anm. 2 zu § 158 BGB;
Larenz, a.a.O., § 31, IV.

(2) v. Staudinger - Coing, a.a.O., Anm. 2 zu § 159 BGB;
Kuhn, in RGRK zum BGB, a.a.O., zu § 159 BGB;
Knopp, in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm. 1 und 2 zu § 159 BGB;
Erman - Hefermehl, a.a.O., Anm. 4 und 5 zu § 158 BGB, ferner zu § 159 BGB;
Enneccerus - Nipperdey, a.a.O., § 194, III,2; außerdem § 198, I, 4;
Lehmann - Hübner, a.a.O., § 35 A, VI, 2, c;
Larenz , a.a.O., § 31, IV;
Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 866 rechte Spalte unten;
Herrmann, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Seite 210.

rückbezogenen Aufhebung eines obligatorischen Rechtsgeschäfts mit Hilfe einer auflösend bedingten Steuerklausel aber keine dingliche Rückwirkung beizumessen ist, lassen sich die in Erfüllung des zugrunde liegenden Kausalgeschäfts zwischenzeitlich vollzogenen dinglichen Rechtsänderungen auch nicht rückwirkend von Anfang an ungeschehen machen, falls sich die steuerrechtliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung später ungünstiger erweist, als die Beteiligten bei dem Abschluß des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts erwartet hatten.(1)

Somit bleibt als Ergebnis festzustellen, daß die Rechtsfolgen, die von den Steuerpflichtigen durch die Vereinbarung auflösend bedingter Steuerklauseln mit Rückwirkung angestrebt werden, sich unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten nur teilweise erreichen lassen. Da die §§ 158 Abs. 2, 159 BGB demgemäß keine geeignete Rechtsgrundlage für die zivilrechtliche Zulässigkeit der Steuerklauseln bilden, können die Steuerklauseln ihrer Rechtsnatur nach auch nicht als echte zivilrechtliche Bedingungen aufgefaßt werden.

---

(1) Flume, a.a.O., Seite 46 Mitte, ist dagegen der Ansicht, daß für die Besteuerung allein auf die schuldrechtlichen Rechtsbeziehungen der Parteien abgestellt werden müsse, die bei dem Bedingungseintritt mit rückwirkender Kraft aufgehoben würden. Dem kann jedoch nicht beigetreten werden. Denn die eingetretenen dinglichen Rechtswirkungen und Gewinnrealisierungen infolge der wechselseitig gewährten Leistungen, die zu einer Tatbestandsverwirklichung geführt haben, lassen sich auf Grund einer auflösenden Bedingung nicht rückwirkend beseitigen. Nach den Einzelsteuergesetzen, namentlich in dem Einkommensteuerrecht, genügen die Verpflichtungsgeschäfte oftmals nicht für eine die Steuerpflicht auslösende Gewinnrealisierung. Vielmehr muß hierzu die Übertragung der vertraglich geschuldeten Leistungen

Fortsetzung Seite 210 unten

2.) Die Rechtsnatur der Steuerklausel
als unechte Gegenwartsbedingung
(condicio in praesens collata)

Von den echten Bedingungen sind begrifflich die Scheinbedingungen oder unechten beziehungsweise uneigentlichen Bedingungen zu unterscheiden, die von H e n l e [1] "Unterstellungen" genannt und durch v. T u h r [2] als "Voraussetzungen" bezeichnet wurden. Im Gegensatz zu den echten Bedingungen besteht bei den unechten Bedingungen keine objektive Ungewißheit über den Eintritt eines zukünftigen Ereignisses, sondern vielmehr lediglich eine subjektive Ungewißheit der an dem Rechtsgeschäft Beteiligten im Hinblick auf einen gegenwärtigen oder in der Vergangenheit liegenden Umstand[3] (condiciones in praesens vel praeteritum collatae).

Fortsetzung von Seite 209 unten:

notwendigerweise hinzukommen. Die obligatorischen Rechtsgeschäfte und die ihnen zugeordneten Erfüllungsgeschäfte bilden also häufig erst in ihrem kumulativen Zusammenwirken den Gegenstand der Besteuerung. Vergl. dazu auch die eingehenden Erörterungen von Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 134 zu § 2 EStG.

---

(1) zitiert bei Enneccerus - Nipperdey, a.a.O., § 194, II, 1, Seite 1186 unter der Fußnote (6); ferner bei v. Staudinger - Coing, a.a.O., Anm. 17 zu Vorbem. vor §§ 158 ff. BGB.

(2) zitiert von Enneccerus - Nipperdey, a.a.O., § 194,II,1,Seite 1186,unter der Fußnote (7);

(3) so die in der Zivilrechtslehre einmütig vertretene Meinung.Vergl.hierzu v.Staudinger - Coing, a.a.O.,Anm.17 zu Vorbem.vor §§ 158 ff. BGB; Kuhn,in RGRK zum BGB, a.a.O., Anm.8 und 9 vor § 158 BGB; Knopp,in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm.10 vor § 158 BGB;

Fortsetzung Seite 211 unten

Die Scheinbedingungen sind zwar gesetzlich nicht geregelt.(1) Ihre Vereinbarung ist jedoch ebenso wie die der echten Bedingungen gemäß dem für das Privatrecht maßgebenden Grundsatz der Vertragsfreiheit, zu dem auch die inhaltliche Gestaltungsfreiheit gehört, bei sämtlichen nicht

---

Fortsetzung von Seite 210 unten:

Erman - Hefermehl, a.a.O., Anm. 2 vor § 158 BGB;
Enneccerus - Nipperdey, a.a.O., § 194, II, 1;
Lehmann - Hübner, a.a.O., § 35, A, I, 3;
Larenz, a.a.O., § 31, I (Seite 478);
Lange, a.a.O., § 45, II, 2.

---

(1) Die Regelung der unechten Bedingungen war in § 137 des ersten Entwurfs zu dem Bürgerlichen Gesetzbuch ausdrücklich vorgesehen. Danach sollte ein Rechtsgeschäft mit schon eingetretener Resolutivbedingung von vornherein unwirksam sein, ohne Rücksicht darauf, wann der zur Bedingung erhobene Umstand den Parteien bekannt wird. Die entgegengesetzte Rechtsfolge sollte eintreten, wenn die Bedingung zu der Zeit der Vornahme des Rechtsgeschäfts bereits ausgefallen war. Diese Bestimmung wurde später in den zweiten Entwurf nicht übernommen, sondern ersatzlos gestrichen.
Vergl. hierzu
v. Staudinger - Coing, a.a.O., Anm. 17 zu Vorbem. vor §§ 158 ff. BGB.

bedingungsfeindlichen Rechtsgeschäften[1] als zulässig zu betrachten. Die für die echten Bedingungen geltenden Bestimmungen der §§ 158 ff. BGB finden auf die uneigentlichen Bedingungen nach der herrschenden Auffassung der Rechtslehre[2] keine Anwendung. Diese folgen vielmehr eigenen Regeln.

Die Wirkung einer unechten Bedingung ist darin zu sehen, daß das betreffende Rechtsgeschäft mit dem Eintritt des zur Bedingung erhobenen Ereignisses im Unterschied zu den auflösenden Bedingungen im Sinne von §§ 158 Abs. 2, 159 BGB nicht rückwirkend als aufgehoben und damit als unwirksam gilt, sondern auf Grund des Bedingungseintritts von Anfang an nichtig ist.[3] Das für die echten Bedingungen bedeutsame Rückwirkungsproblem kann dementsprechend bei den Scheinbedingungen nicht entstehen. Letzteren fehlt der den echten

---

(1) Knopp, in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm. 10 vor § 158 BGB, ferner Anm.35 zu § 158 BGB; Enneccerus - Nipperdey, a.a.O., § 194, II, 1, Fußnote (6); Lehmann - Hübner, a.a.O., § 35, A, I, 3; Beker, a.a.O., Seite 104. Beispiele für die Rechtsgeschäfte, die nicht unter einer Bedingung vorgenommen werden können, sind auf der Seite 7 unter der Fußnote (1) angeführt.

(2) vergl. statt aller Kuhn, in RGRK zum BGB, a.a.O., Anm. 8 vor § 158 BGB.

(3) so die einhellige Ansicht des zivilrechtlichen Schrifttums. Siehe dazu v. Staudinger - Coing, a.a.O., Anm. 17 zu Vorbem. vor §§ 158 BGB; Knopp, in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm. 10 vor § 158 BGB; Enneccerus - Nipperdey, a.a.O., § 194, II, 1, Fußnote (6); Larenz, a.a.O., § 31, I (Seite 478).

Bedingungen wesenseigentümliche Schwebezustand. Die an den Eintritt einer uneigentlichen Bedingung knüpfende Rechtsfolge der von vornherein gegebenen Unwirksamkeit ähnelt insoweit den Rechtswirkungen, die ein offener Dissens (§ 154 BGB) oder eine anfängliche Unmöglichkeit der Leistungserfüllung (§ 306 BGB) in Bezug auf den Bestand eines Rechtsgeschäfts auslösen.

Hinsichtlich der Gültigkeit der Verfügungsgeschäfte, die in Erfüllung der ihnen zugeordneten schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte bereits vollzogen worden sind, ist davon auszugehen, daß deren Wirksamkeit nach dem Willen der beteiligten Parteien im Zweifel von derselben Bedingung abhängen soll, unter der die zugrunde liegenden Kausalgeschäfte abgeschlossen wurden. Das bedeutet, daß die infolge des Eintritts der unechten Bedingung von Anfang an bestehende Hinfälligkeit sich nicht nur auf die jeweiligen obligatorischen Rechtsgeschäfte bezieht, sondern darüber hinaus auch die entsprechenden dinglichen Rechtsgeschäfte erfaßt.

Es bleibt somit zu klären, ob die Steuerklauseln ihrer Rechtsnatur nach bürgerlich - rechtlich als uneigentliche Bedingungen oder Scheinbedingungen in Übereinstimmung mit den oben dargelegten Voraussetzungen aufgefaßt werden können. Wie schon an früherer Stelle[1] näher erläutert wurde, kommt es den Steuerpflichtigen bei der Vereinbarung von Steuerklauseln nach der hier vertretenen Ansicht entscheidend auf die steuerliche Rechtslage an, die zu dem Zeitpunkt der Vornahme der betreffenden Rechtsgeschäfte und der Verwirklichung der steuergesetzlichen Tatbestände

---

(1) Seite 203 bis 207 der Arbeit.

gilt.[1] Demgegenüber stellen die Beteiligten nicht in erster Linie darauf ab, wie sich das Finanzamt bezüglich des in Frage stehenden Falles tatsächlich äußern und welche Steuern es im einzelnen festsetzen wird, mag auch der Wortlaut der Steuerklauseln zumeist auf diese Vermutung hindeuten. Denn die Parteien wollen die Wirksamkeit ihrer Rechtsgeschäfte in der Regel nicht von der subjektiven Meinung der Finanzbehörde abhängig machen, sondern von der objektiven steuerrechtlichen Lage. Dabei werden die Steuerpflichtigen allerdings ausdrücklich oder stillschweigend von der Annahme ausgehen, daß die einer bestandskräftigen Entscheidung der Finanzverwaltung zugrunde liegende Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts der objektiven Rechtslage entspricht.[2] Die Möglichkeit einer rechtlichen Fehlentscheidung der letztlich zuständigen Stelle soll außer Betracht bleiben, weil sie auch von den Beteiligten regelmäßig nicht erwogen wird.

Sofern aber die steuerliche Rechtslage ausschließlich oder vorwiegend für maßgeblich zu erachten ist, handelt es sich um einen Umstand, der bei dem Abschluß des mit einer Steuerklausel versehenen Rechtsgeschäfts objektiv feststeht und über den deshalb keine objektive Ungewißheit

---

(1) anderer Meinung ist neben Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 28 und 29 (TZ. 36 bis 38), insbesondere Flume, a.a.O., Seite 44 und 45, der die Steuerklauseln dahin versteht, daß üblicherweise die steuerliche Entscheidung des Finanzamts und nicht die steuerliche Rechtslage zur Bedingung der Gültigkeit des Rechtsgeschäfts erhoben wird.

(2) so auch Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 867 rechte Spalte unten.

bestehen kann. Lediglich für die Parteien ist es in dem Zeitpunkt der Vereinbarung des Rechtsgeschäfts subjektiv ungewiß, wie die steuerrechtliche Lage gewürdigt werden muß und welche Steuerbelastungen sich daraus ergeben. Dementsprechend erstrecken sich die Steuerklauseln auf ein zwar objektiv gewisses Ereignis, das jedoch im Hinblick auf die Beteiligten zugleich einen subjektiv ungewissen, gegenwärtigen Umstand - die ihnen unbekannte steuerliche Rechtslage - bildet.(1) Damit sind die Kriterien der unechten Bedingung erfüllt.(2) Die Steuerklauseln stellen demgemäß ihrer Rechtsnatur nach zivilrechtlich Scheinbedingungen oder unechte Gegenwartsbedigungen dar

---

(1) Diese Auffassung ist auch von Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 456, und von Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 486 linke Spalte oben, geäußert worden, obwohl ihre sonstigen Ausführungen dieser Ansicht nicht folgerichtig Rechnung tragen.

(2) Bei den uneigentlichen Bedingungen besteht zwar normalerweise die Abhängigkeit von einem tatsächlichen Ereignis.Die Abhängigkeit von einer bestimmten rechtlichen Qualifikation bedeutet demgegenüber aber keinen wesentlichen Unterschied. Das von v. Staudinger - Coing, a.a.O., Anm. 17 zu Vorbem. vor §§ 158 ff. BGB erwähnte Beispiel für die Gegenwartsbedingungen verdeutlicht ebenfalls, daß auch Rechtsfragen zu dem Inhalt unechter Bedingungen gemacht werden können.

(conditiones in praesens collatae)[1] Ein solcher Vorbehalt hat zur Folge, daß die Rechtsgeschäfte, denen eine Steuerklausel hinzugefügt worden ist, in dem Falle des Eintritts der Bedingung, nämlich wenn die objektive steuerliche Rechtslage von den diesbezüglichen Vorstellungen der Parteien zu deren Nachteil abweicht, von Anfang an als unwirksam anzusehen sind.[2] Diese ursprüngliche Unwirksamkeit tritt im Gegensatz zu den auflösend bedingten Steuerklauseln mit Rückwirkung also nicht erst mit dem rechtskräftigen Ausspruch der zuständigen Stelle ein, sondern besteht bereits bei dem Abschluß des betreffenden Rechtsgeschäfts.

Die vorstehenden Ausführungen über die zivilrechtliche Einordnung der Steuerklauseln, soweit sie sich auf den Zeitpunkt der Vornahme der jeweils in Frage stehenden Rechtsgeschäfte beziehen,

---

(1) so in dem Ergebnis auch Beker, a.a.O., Seite 104; Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG; Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 867 rechte Spalte unten; Beckmann, Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betriebs - Berater 1967, Seite 532 ff.(Seite 534 linke Spalte); Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff. (Seite 210 und 211); Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 69.

(2) zu der Frage der zweckgerechten Formulierung solcher Steuerklauseln siehe Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 534 linke Spalte oben und Seite 537; sowie Sudhoff, a.a.O., Formularteil III, Y, Seite 514.

betreffen zwar ausschließlich die ausdrücklich vereinbarten, einzelvertraglichen, negativen Steuerklauseln. Für die Klärung des Problems der privatrechtlichen Rechtsnatur der Steuerklauseln kann es aber keinen grundlegenden Unterschied bedeuten, ob es sich in dem Einzelfalle um eine negative Steuerklausel oder um eine ausdrücklich getroffene, individuelle, positive Steuerklausel handelt. Die Problemstellung ist insofern weitgehend dieselbe. Die zivilrechtliche Beurteilung der positiven Steuerklauseln kann daher nur in Anlehnung an die entsprechende Würdigung der negativen Steuerklauseln erfolgen.(1)

Sachlich liegt die Schwierigkeit einer zutreffenden privatrechtlichen Einordnung der positiven Steuerklauseln in dem fehlenden Interessengegensatz der Vertragspartner begründet, die sich vornehmlich aus den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zusammensetzen. Diese gleichgerichtete Interessenlage ist an sich als ein Fremdkörper innerhalb des bürgerlich - rechtlichen Vertragsrechts zu werten.(2) Wenn es sich auch oftmals trotz sorgfältiger Prüfung unter Abwägung aller Umstände als außergewöhnlich schwierig erweist, eine genaue Grenze für die Wahrung des Angemessenheitsprinzips zwischen den erbrachten Leistungen und Gegenleistungen zu bestimmen, so stellt diese Tätigkeit der Steuerbehörden eine Rechtsanwendung und keine Ausübung eines freien, gestaltenden Handelns dar. Demzufolge sind die schuldrechtlichen Rechtsverhältnisse zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern, in die eine

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 106.
(2) so mit Recht Beker, a.a.O., Seite 106.

positive Steuerklausel aufgenommen ist, daraufhin zu untersuchen, ob nach objektiver steuerrechtlicher Beurteilung angemessene Gegenwerte und Entgelte vereinbart worden waren. Davon abweichend gewährte Leistungen sind zurückzuerstatten oder zu ergänzen. Der diesbezügliche Anspruch auf die Mehrleistung ist gemäß den oben entwickelten Grundsätzen zu den unechten Bedingungen und den negativen Steuerklauseln bereits als zu der Zeit des Vertragsabschlusses entstanden anzusehen.

In dem steuerrechtlichen Schrifttum(1) ist vereinzelt vorgeschlagen worden, bei der zivilrechtlichen Würdigung der positiven Steuerklauseln die Vorschrift des § 317 BGB in Betracht zu ziehen, die Fälle betrifft, in denen die Bestimmung des Umfangs der Leistung einem Dritten nach dessen billigem Ermessen überlassen bleibt. Selbst wenn die Finanzverwaltung oder die Steuergerichte als Dritte in dem Sinne dieser Vorschrift aufgefaßt würden, muß die Berücksichtigung der in § 317 BGB getroffenen Regelung für die Frage der zivilrechtlichen Einordnung der positiven Steuerklauseln schon deswegen abgelehnt werden, weil das Äquivalenzverhältnis zwischen der Leistung und der Gegenleistung nicht der freien, gestaltenden Entscheidung einer Behörde oder eines Gerichts unterliegen kann, sondern sich vielmehr danach auszurichten hat, welche Wertrelationen auf Grund einer objektiven steuerrechtlichen

---

(1) vergl. hierzu Heuer, Auflösend bedingte Steuerschulden aus verdeckten Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 649 ff. (Seite 650 linke Spalte oben), der diese Ansicht ebenfalls nicht teilt.

Beurteilung noch als angemessen zu erachten sind.(1)

Als Ergebnis läßt sich somit festhalten, daß sowohl die negativen als auch die positiven, ausdrücklich vereinbarten Steuerklauseln unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten ihrer Rechtsnatur nach als unechte Bedingungen oder Scheinbedingungen anzusehen sind mit der Rechtswirkung, daß die ihnen zugeordneten Rechtsgeschäfte bei dem Eintritt der Bedingung von Anfang an vollständig oder teilweise als nichtig zu gelten haben.

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 105, und Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 78 (TZ. 176).

II. Die steuerrechtliche Grundlage

1.) § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG als Rechtsgrundlage für die Anerkennung von Steuerklauseln

Soweit die Steuerklauseln zivilrechtlich als auflösende Bedingungen mit Rückwirkung aufgefaßt werden, wird ihre steuerliche Rechtsgrundlage von der steuerrechtlichen Literatur(1) zumeist unter Berufung auf das Urteil des Bundesfinanz-

---

(1) Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 79 und 80;
Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 3. Fortsetzungs - Blatt;
Mittelbach, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1962/1963, Seite 137 und 138;
Henninger, Neuzeitliche Steuerklauseln, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 2, Seite 725 ff. (Seite 727 und 728);
derselbe, a.a.O., Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, Übersicht, Titelblatt;
Heuer, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 649 ff. (Seite 650);
Mutze, a.a.O., Finanz - Rundschau 1964, Seite 38 rechte Spalte unten und Seite 39;
Ehlers, Rückstellungen als bilanzierte Steuerklauseln, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 1426 ff.;
Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 446;
Krah, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 146 rechte Spalte;
- el. -, Zum Anwednungsbereich von Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1166 und 1167;
- en. -, Zur Anerkennung einer positiven Steuerklausel, Der Betrieb 1963, Seite 1446;
- el. -, Verschiedene Arten von Steuerklauseln, Der Betrieb 1966, Seite 1335.

hofs vom 24. August 1961[1] in den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG gesehen, ohne daß sich die betreffenden Autoren mit der Ansicht des IV. Senats zu der Frage der steuerrechtlichen Rechtsnatur der Steuerklauseln kritisch auseinandergesetzt haben. In der oben genannten Entscheidung hielt der Bundesfinanzhof die zwischen den Beteiligten auflösend bedingt vereinbarte, negative Steuerklausel mit ex - tunc Wirkung für eine zulässige auflösende Bedingung in dem Sinne des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG,[2] ohne seine Meinung zu der hier interessierenden Problematik der steuerrechtlichen Grundlage der Steuerklauseln in den Urteilsgründen näher zu erläutern und überzeugend darzutun, weshalb die rückbezogenen Steuerklauseln einen Anwendungsfall des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG bilden.

---

(1) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13.

(2) BFH, a.a.O., BStBl. 1962 III, Seite 113 linke Spalte unten. Darüber hinaus sind sowohl der Tenor dieses Urteils des Bundesfinanzhofs in seiner Ziffer 1 als auch die oben zitierten Ausführungen in den Entscheidungsgründen sprachlich ungenau gefaßt. Denn es gibt keine "auflösende Bedingung im Sinne von § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG". Diese Vorschriften beziehen sich nach ihrem Wortlaut eindeutig auf die bedingten Steuerschulden. Was unter dem Begriff der bedingten Steuerschulden zu verstehen ist, soll nachstehend eingehend erörtert werden.

Von dem steuerrechtlichen Schrifttum[1] sind die auflösend bedingten Steuerklauseln, sofern sie nach dem Inhalt der getroffenen Abrede auf den Zeitpunkt der Vornahme des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts zurückwirken und ihre steuerliche Beachtlichkeit allgemein anerkannt wird, vielfach auch unter der Vorschrift des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG eingeordnet worden, wie an späterer Stelle noch ausführlich dargelegt werden soll. Zunächst ist jedoch die Frage zu prüfen, ob sich die von den Steuerpflichtigen mit der Vereinbarung auflösend bedingter Steuerklauseln angestrebten steuerlichen Rechtsfolgen auf § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG stützen lassen und somit eine Rechtsgrundlage für die steuerliche Zulässigkeit der Steuerklauseln aus diesen Vorschriften hergeleitet werden kann.

Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 StAnpG enthält lediglich eine Auslegungsregel. Danach sind die bedingten Steuerschulden im Zweifel auflösend bedingt.[2] Die Bedeutung der Vorschrift des § 4

---

(1) Siehe dazu die auf der Seite 231 unter der Fußnote (1) angeführten Literaturhinweise.

(2) In der Rechtslehre wird teilweise die Auffassung vertreten, die bedingten Steuerschulden seien immer auflösend bedingt, weil vor der Erfüllung des gesetzlichen Steuertatbestandes von einer Steuerschuld nicht gesprochen werden könne. Aufschiebend bedingte Steuerschulden könnten demzufolge nicht vorkommen. So beispielsweise Becker - Riewald - Koch, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Band 1, 9. Auflage, Köln - Berlin - Bonn - München 1963, Anm. 5 (2) zu § 4 StAnpG. Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 StAnpG läßt dagegen die Vermutung zu, daß aufschiebend bedingte Steuerschulden für möglich gehalten werden, denn sonst wäre die von dem Gesetzgeber gewählte Formulierung unverständlich. So mit Recht Kühn, a.a.O., Anm.1 zu § 4 StAnpG.Vergl.hierzu außerdem Judeich - Felix, a.a.O.,Anm.33 bis 35 zu § 3 StAnpG.

Fortsetzung Seite 223 unten

Abs 1. StAnpG ist nur als gering zu bezeichnen. Echte Zweifelsfälle, wie sie die Vorschrift voraussetzt, sind in der Praxis kaum denkbar.(1)

Demgegenüber regelt die Bestimmung des § 4 Abs. 2 StAnpG die Rechtsfolgen, die mit der Beendigung des Schwebezustands durch den Eintritt oder den Ausfall der auflösenden Bedingung entstehen. Danach sind Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen zurückzunehmen oder zu ändern sowie zuviel gezahlte Steuern zu erstatten, wenn die Bedingung eintritt, unter der die Steuerschuld steht. Mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung wird daher ein Freistellungsanspruch der Steuerpflichtigen in Bezug auf die bereits entstandene Steuerbelastung begründet.(2)

Fortsetzung von Seite 222 unten:

Jener Streitfrage soll in diesem Zusammenhang aber nicht weiter nachgegangen werden, weil sie für die Lösung des hier zu untersuchenden Problems belanglos ist.

---

(1) so auch Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 7 zu § 4 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 20

(2) Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 5 (3) zu § 4 StAnpG.

Aus der in § 4 Abs. 2 StAnpG getroffenen Regelung wird zugleich ihr Ausnahmecharakter in dem Verhältnis zu der grundlegenden Vorschrift des § 3 Abs. 1 StAnpG offenkundig. Wenn gemäß § 4 Abs. 2 StAnpG und ebenso auf Grund des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG die Befugnis gewährt ist, schon bestandskräftige Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen nachträglich zu berichtigen und die Möglichkeit der Aufhebung von Steueransprüchen sowie der Steuererstattung besteht, sind diese verfahrensrechtlichen Bestimmungen in Verbindung mit anderen steuergesetzlichen Vorschriften(1) als Ausnahmeregeln zu dem in § 3 Abs. 1 StAnpG normierten Grundsatz der Unabänderlichkeit und Unabdingbarkeit des Steueranspruchs zu betrachten, der somit durch Umstände, die nach der Entstehung der Steuerschuld eintreten, ausnahmsweise durchbrochen werden kann.(2)

Insoweit ähneln die §§ 4 und 5 Abs. 4 StAnpG anderen Berichtigungsvorschriften, auf Grund derer bereits rechtskräftige Steuerfestsetzungen später wieder aufgegriffen werden können. Dazu gehören vor allem die §§ 93 ff. AO und die §§ 222 ff. AO. Theoretisch ist daher den §§ 4 und 5 Abs. 5 StAnpG dieselbe oder eine ähnliche Bedeutung beizumessen wie jenen mit ihnen verwandten Vorschriften, obwohl sie sich im einzelnen entsprechend ihrer jeweiligen besonderen Zweckbestimmung

---

(1) Ob eine Steuerschuld auflösend bedingt ist, läßt sich aus § 4 StAnpG nicht entnehmen, sondern ergibt sich aus einzelsteuergesetzlichen Normen, wie noch im einzelnen erörtert werden soll.

(2) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 1 zu § 4 StAnpG;
v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 2 zu § 4 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 11.

und verschiedenartigen inhaltlichen Ausgestaltung mehr oder weniger voneinander unterscheiden.(1) Die §§ 4 und 5 Abs. 5 StAnpG, namentlich der § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, finden aber in der Praxis nur eine begrenzte Anwendung. Das ist nicht zuletzt auf ihren zum Teil unvollständigen, unklaren und deshalb umstrittenen Wortlaut zurückzuführen.

Eine der hauptsächlichen Schwierigkeiten, die sich bei der Anwendung des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG ergibt, ist darin zu sehen, daß sich aus der Fassung dieser Vorschriften nicht entnehmen läßt, was begrifflich unter einer bedingten Steuerschuld zu verstehen ist. Der Begriff der bedingten Steuerschuld wird von den genannten Vorschriften vielmehr vorausgesetzt. Auch die amtliche Begründung zu dem Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934(2) bietet keine Anhaltspunkte für eine Klärung des Begriffs der bedingten Steuerschuld. Eine Legaldefinition der bedingten Steuerschuld ist ferner in anderen Bestimmungen des geltenden Steuerrechts nicht enthalten. Der Reichsfinanzhof(3) hat zwar mehrfach zu einzelnen

---

(1) zu der näheren Abgrenzung und zu dem Verhältnis der §§ 4 und 5 StAnpG zu anderen Berichtigungsvorschriften der Abgabenordnung vergl.
Kühn, a.a.O., Anm. 1 und 5 zu § 4 StAnpG;
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 2, (6) und (7), sowie Anm. 3, (1) bis (5) zu § 4 StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 2 und 20 bis 22 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm.1 zu § 4 StAnpG.

(2) RStBl. 1934, Seite 1399 und 1400.

(3) vergl. hierzu RFH, Urteil vom 5.Februar 1930 - VI A 113/30 - RStBl. 1930, Seite 328;
RFH, Urteil vom 2. September 1931 - VI A 1664/30 - RStBl. 1932, Seite 159.

Fällen der bedingten Steuerschuld Stellung genommen, ohne dabei jedoch allgemeingültige Leitsätze zu dem Inhalt, dem Umfang und den Grenzen der bedingten Steuerschuld herauszuarbeiten. Die Steuerrechtswissenschaft(1) hat wiederholt versucht, eine Lösung des Problems der begrifflichen Klarstellung der bedingten Steuerschuld zu erreichen. Das Ergebnis dieser Bemühungen kann aber nicht als eine erschöpfende und allseitig befriedigende Klärung jener Problematik gewertet werden.(2)

So sind die bedingten Steuerschulden von K ü h n (3) dahin definiert worden, daß eine Steuerschuld unter einer Bedingung zur Entstehung gelange, wenn einerseits der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Steuergesetz die Steuerschuld knüpfe, und andererseits diese Steuerschuld gleichzeitig den Keim eines ungewissen, künftigen Ereignisses in sich trage, das den rückwirkenden Wegfall des steuerbegründenden Tatbestands zur Folge habe. v. W a l l i s (4) faßt die bedingten Steuerschulden als solche auf, deren Wirksamkeit von einem

---

(1) siehe neben anderen Bühler - Strickrodt, a.a.O., Band I, § 43, III, 3 (Seite 549); Judeich - Felix, a.a.O., Anm.5 zu § 4 StAnpG; v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 2 und 3 zu § 4 StAnpG; Kruse, a.a.O., Anm. 2 zu § 4 StAnpG; Kühn, a.a.O., Anm. 1 zu § 4 StAnpG.

(2) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 2 zu § 4 StAnpG; Beker, a.a.O., Seite 12.

(3) Kühn, a.a.O., Anm. 1 zu § 4 StAnpG.

(4) v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 2 zu § 4 StAnpG.

ungewissen, nach der Entstehung des Steueranspruchs liegenden Ereignis abhänge. Treffender ist die Begriffsbestimmung der bedingten Steuerschuld, die J u d e i c h - F e l i x [1] verwenden. Danach sind Steuerbedingungen die besonderen Umstände, von denen das Gesetz die steuerliche Wirksamkeit des an sich entstandenen Steueranspruchs abhängig mache. Ähnlich haben sich T i p k e - K r u s e [2] geäußert. Sie sehen die bedingten Steuerschulden als besondere Umstände an, von denen nach dem Tatbestand eines Steuergesetzes die Wirksamkeit des Steueranspruchs abhänge. Ausschlaggebend ist dabei, und insofern besteht eine weitgehende Einigkeit in der steuerlichen Rechtslehre,[3]

---

(1) Judeich - Felix, a.a.O., Anm.5 zu § 4 StAnpG.

(2) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 2 zu § 4 StAnpG.

(3) Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 4 (1) zu § 4 StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 1 und 2 zu § 4 StAnpG;
Kühn, a.a.O., Anm. 1, 2 und 4 zu § 4 StAnpG;
Mattern - Meßmer, Kommentar zur Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Bonn 1965, TZ.2635;
Paulick, Neue Tatsachen und Folgewirkungen, Mitteilungsblatt der Steuerberater, 1959, Seite 124 ff. (Seite 127 linke Spalte);
Woerner, Zurücknahme und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 2. Auflage, Stuttgart 1968, Seite 96;
Lange, Bedingte Rechtsgeschäfte und ähnliche Schwebezustände im Steuerrecht, Deutsche Steuer - Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1940, Seite 349 ff. (Seite 350 linke Spalte Mitte).

daß aus den jeweiligen materiellrechtlichen Vorschriften der Einzelsteuergesetze selbst, in denen die Entstehung des Steueranspruchs geregelt ist, hervorgehen muß, ob die Steuerschuld unter einer Bedingung steht. Die Steuerbedingungen sind deshalb als reine Rechtsbedingungen gekennzeichnet und stellen positiv formulierte, gesetzliche Tatbestandselemente dar.(1) Die Bestimmung des § 4 Abs. 2 StAnpG betrifft dagegen nur die verfahrensrechtliche Seite und regelt die steuerrechtlichen Folgen für den Fall, daß die auf Grund einzelsteuergesetzlicher Vorschriften nur bedingt entstandene Steuerschuld mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung nachträglich rückwirkend erlischt. Ob eine Berichtigung oder eine Steuererstattung erfolgen kann, ist dementsprechend nicht unmittelbar aus § 4 Abs. 2 StAnpG abzuleiten, sondern immer erst in Verbindung mit einem anderen gesetzlichen Tatbestand, der das spätere Erlöschen der bedingten Steuerschuld begründet.

Wenn es aber eine Frage des Steuerrechts bedeutet und sich aus den einzelnen Steuergesetzen ergeben muß, ob eine Steuerschuld bedingt ist, und sich

---

(1) Bedingte Steuerschulden sind zum Beispiel in den §§ 5 bis 7 BewG erwähnt. Das Anwendungsgebiet der bedingten Steuerschulden erstreckt sich jedoch im wesentlichen auf den Bereich der Verbrauchssteuern und des Zollrechts. Vergl. hierzu v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 zu § 4 StAnpG; Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 2 zu § 4 StAnpG; Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 4 (5) bis (8) zu § 4 StAnpG; Kühn, a.a.O., Anm. 4 zu § 4 StAnpG; Lenkewitz, Die bedingte Zollschuld, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern 1955, Seite 1 ff. Siehe ferner die von dem Arbeitskreis für die Reform der Reichsabgabenordnung in § 48 des Entwurfs vorgeschlagene Regelung hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung der bedingten Steuerschulden bei den Verbrauchssteuern, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, a.a.O., Seite 71 und 72, sowie Seite 249 und 250.

§ 4 Abs. 2 StAnpG lediglich auf die verfahrensmäßige Rückabwicklung des infolge des Bedingungseintritts entfallenen Steueranspruchs bezieht, steht damit zugleich fest, daß die zivilrechtlichen Bedingungen von den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG nicht erfaßt werden, sondern sich der Anwendungsbereich dieser Vorschriften ausschließlich auf die verfahrensrechtliche Behandlung der kraft Gesetzes bedingt entstandenen Steuerschulden beschränkt, deren weiterer Bestand also von dem jeweils in Betracht kommenden Steuergesetz selbst von einem ungewissen, zukünftigen Ereignis abhängig gemacht wird.

Somit ist nachgewiesen, daß § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG. auf die als rechtsgeschäftliche Bedingungen vereinbarten Steuerklauseln keine Anwendung finden kann.(1) Bei den Steuerklauseln wird lediglich die

---

(1) In dem Ergebnis ebenso:
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 867 rechte Spalte;
Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 4, c (Seite 101);
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 34 f zu § 4 EStG;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 a zu § 4 StAnpG;
Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 14);
Beker, a.a.O., Seite 64 bis 66 sowie Seite 106 und 107;
Littmann, das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 133 und 134 zu § 2 EStG;
derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 506;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1969, Seite 93 (TZ.106);
Woerner, a.a.O., Seite 97;
Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 linke Spalte unten;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 50 linke Spalte;
Weissenborn, a.a.O., Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 506;
Klemm, a.a.O., Steuer - Warte 1966, Seite 167 linke Spalte.

steuerrechtliche Beurteilung der Sachverhaltsgestaltung zur Bedingung der Gültigkeit des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts erhoben. Die hierdurch ausgelöste Steuerschuld als solche bleibt davon unberührt. Diese ist vielmehr unbedingt zustande gekommen. Die Bedingtheit des der Besteuerung unterworfenen Rechtsgeschäfts bewirkt also nicht, daß die hieran anknüpfende Steuerschuld zu einer bedingten gemäß § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG wird. Die Anwendbarkeit jener Vorschriften setzt aber gerade voraus, daß die festgesetzte Steuerschuld selbst auflösend bedingt entstanden ist, und zwar kraft Gesetzes und nicht infolge einer rechtsgeschäftlichen Abrede der beteiligten Steuerpflichtigen. Dementsprechend sind auch aus diesem Grunde die zivilrechtlichen Bedingungen und die Steuerbedingungen, die § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG betrifft, nicht identisch oder gleich zu behandeln, sondern streng voneinander zu trennen. Die gegenteilige Ansicht, die Steuerklauseln seien Bedingungen in dem Sinne von § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG, die der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 24. August 1961[1] ohne nähere Begründung geäußert und der sich ein Teil der Rechtslehre[2] unkritisch angeschlossen hat, muß daher abgelehnt werden.

---

(1) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13.

(2) siehe hierzu die auf der Seite 220 unter der Fußnote (1) angegebenen Autoren. Lediglich Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 79 und 80, sowie Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 3. Fortsetzungs - Blatt, begründen die von ihnen vertretene Auffassung, § 4 Abs. 2 StAnpG regele auch die Fälle der bedingten Rechtsgeschäfte und damit der Steuerklauseln. Sie meinen, in dem Gesetzeswortlaut sei nicht hinreichend zum Ausdruck

Fortsetzung Seite 231 unten

Als Ergebnis bleibt demnach festzuhalten, daß die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG keine geeignete steuerrechtliche Grundlage bilden, um auf sie die von den Steuerpflichtigen mit der Vereinbarung auflösend bedingter Steuerklauseln mit ex - tunc Wirkung bezweckten steuerlichen Rechtsfolgen stützen zu können.

2.) § 4 Abs. 3 Ziffer 2 StAnpG als Rechtsgrundlage für die Zulässigkeit von Steuerklauseln

In dem steuerrechtlichen Schrifttum(1) ist weiterhin die Meinung vertreten worden, die auflösend

---

Fortsetzung von Seite 230 unten:

gelangt, daß diese Vorschrift nur auf Rechtsbedingungen, nicht jedoch zusätzlich auf echte rechtsgeschäftliche Bedingungen anwendbar sei. Entscheidend sei, daß der mit den Steuerklauseln angestrebte Zweck als durchaus legitim und schutzwürdig anerkannt werden müsse.

Zwar ist zugegeben, daß sich aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 StAnpG allein keine einschränkende Auslegung des in ihm verwendeten Begriffs der "Bedingung" ableiten läßt. Aus der nur verfahrensrechtlichen Natur dieser Bestimmung sowie entsprechend ihrem Sinnzusammenhang mit § 3 Abs. 1 StAnpG und insbesondere mit § 4 Abs. 1 und Abs.3 Ziff.2 StAnpG muß jedoch gefolgert werden, daß die zivilrechtlichen Bedingungen von § 4 Abs.2 StAnpG nicht erfaßt werden. Auf bloße Zweckmäßigkeitserwägungen darf demgegenüber zur Begründung der Anwendbarkeit des § 4 Abs.2 StAnpG auf die rechtsgeschäftlichen Bedingungen und demgemäß auf die Steuerklauseln nicht abgestellt werden. Das liefe auf eine unzulässige Unterstellung hinaus, die von dem gesetzgeberischen Grundgedanken nicht gedeckt wäre.

---

(1) so v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 a zu § 4 StAnpG;
Flume, a.a.O., Seite 46 und 47;
Herrmann - Heuer, a.a.O.,Band I,Anm.34 f zu § 4 EStG;
Institut "Finanzen und Steuern",a.a.O.,Seite 8 bis 10.

bedingt vereinbarten Steuerklauseln mit Rückwirkung seien unter die Vorschrift des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG einzuordnen. Diese Auffassung wird vorwiegend damit begründet, daß bei dem Eintritt der auflösenden Bedingung das betreffende, mit einer derartigen Steuerklausel verbundene Rechtsgeschäft rückwirkend hinfällig werde und dadurch ein Merkmal der Besteuerung in dem Sinne von § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG mit Wirkung für die Vergangenheit wegfalle. Es ist demzufolge zu untersuchen, ob diese Ansicht für stichhaltig erachtet werden kann und die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, die ebenso wie § 4 Abs. 2 StAnpG einen gesetzlichen Ausnahmefall von dem Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs darstellt, als steuerliche Rechtsgrundlage für die steuerrechtliche Anerkennung der Steuerklauseln in Betracht kommt, soweit sie sich inhaltlich auf den Zeitpunkt des Abschlusses der jeweiligen schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte zurückbeziehen, denen sie als Nebenabrede hinzugefügt worden sind.

§ 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG ist eine der mehreren Berichtigungsvorschriften des allgemeinen Abgabenrechts, die eine Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens bei unanfechtbar gewordenen Steuerfestsetzungen zum Gegenstand haben. Die Anwendung dieser Bestimmung setzt voraus, daß ein Merkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld fordert, nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist. In diesem Falle sind entsprechend der Rechtsfolgeverweisung auf § 4 Abs. 2 StAnpG schon bestandskräftige Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen zurückzunehmen oder zu ändern. Außerdem wird den Finanzbehörden die Verpflichtung auferlegt, danach als überhöht geltende und bereits entrichtete Steuerbeträge zu erstatten.

Die Berichtigung darf dabei nur insoweit erfolgen, als das in Frage stehende Besteuerungsmerkmal entfallen ist. Eine Gesamtaufrollung läßt § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG demgegenüber nicht zu.(1)

Es leuchtet ein, daß bei einer schrankenlose, rein formalistischen Auslegung nach dem bloßen Wortlaut § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG einen nahezu ungehemmten, uferlosen Eingriff in den Grundsatz der Unabdingbarkeit des Steueranspruchs und in die Rechtskraft ermöglichen würde.(2) Das käme einer Aushöhlung ihres Wesensgehalts gleich. Denn jede spätere Rückgängigmachung oder vertragliche Rückbezogenheit eines Rechtsgeschäfts könnte trotz der inzwischen eingetretenen tatbestandsmäßigen Erfüllung eines gesetzlichen Besteuerungsmerkmals und der schon bestandskräftigen Steuerfestsetzung beispielsweise dazu führen, daß die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG verwirklicht wären und damit ein Berichtigungsverfahren sowie unter Umständen ein Steuererstattungsanspruch ausgelöst würden. Eine solch weitgehende Anwendung wäre mit dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift nicht in Einklang zu bringen. Sie würde vielmehr der rechtssystematischen Bedeutung der in § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG getroffenen Regelung eindeutig widersprechen.

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 6 zu § 4 StAnpG mit Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs.

(2) so auch Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 10 zu § 4 StAnpG;
Judeich, Die Bedeutung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, gesehen vom Irrtum über die steuerlichen Auswirkungen eines Vorgangs, Die Wirtschaftsprüfung 1958, Seite 514 ff. (Seite 514 linke Spalte).

Deshalb haben sich die Steuerrechtswissenschaft[1] und die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung[2] seit längerer Zeit um eine einengende Auslegung insbesondere des in § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG enthaltenen Begriffs des Besteuerungsmerkmals bemüht, das von dem Gesetz für die Entstehung und den Fortbestand der Steuerschuld verlangt wird. Diese einschränkende Auslegung, die dem Sinngehalt und der Zweckbestimmung des unklar gefaßten und deswegen mißverständlichen § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG gerecht werden soll, hat in ihrem Ergebnis bewirkt, daß der Anwendungsbereich jener Vorschrift in erheblichem Maße eingeengt ist und von ihr in der Praxis nur sehr zurückhaltend Gebrauch gemacht wird.

Es ist daher vorab zu prüfen, was begrifflich unter einem Merkmal der Besteuerung in dem Sinne von § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG zu verstehen ist. Diese Frage ist zwar heute im wesentlichen geklärt, jedoch in ihren Einzelheiten zum Teil noch lebhaft umstritten. Nahezu Einhelligkeit besteht in

---

(1) vergl. dazu
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 bis 7 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Band II, Anm. 4 zu § 4 StAnpG;
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 2 bis 4 zu § StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 10 ff. zu § 4 StAnpG.

(2) RFH, Urteil vom 31. Juli 1935 - VI - A 11/34 - RStBl. 1935, Seite 1193;
BFH, Urteil vom 7. Oktober 1964 - I 294/62 U - BStBl. 1964 III, Seite 657 = StRK AO § 289 R. 3 b;
BFH, Urteil vom 28. Oktober 1964 - I 143/64 S - BStBl. 1965 III, Seite 196 = Band 81, Seite 542.

der Rechtslehre(1) und in der Rechtsprechung der Steuergerichte(2) insofern, als die abstrakten steuergesetzlichen Tatbestandsmerkmale nicht unter die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG fallen.

---

(1) vergl. hierzu vor allem
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4 zu § 4 StAnpG;
Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 4, c (Seite 101);
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 2 (7) zu § 4 StAnpG;
Kühn, a.a.O., Anm. 3 zu § 4 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 13 und 14;
Woerner, a.a.O., Seite 98;
Thiel, Berichtigung von Steuerbescheiden bei rückwirkender Änderung einer Gesetzesvorschrift - Der Anwendungsbereich des § 4 Absatz 3 Nr. 2 des Steueranpassungsgesetzes -, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 443 bis 446 (Seite 444).
Anderer Meinung sind:
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 11 zu § 4 StAnpG;
Felix, Gewerbesteuererstattung nach Nichtigkeit des § 8 Ziffer 6 GewStG, GmbH - Rundschau 1962, Seite 129 f. und Seite 236;
Felix - Heinemann, Die Behandlung stiller Beteiligungen im GewStÄndG 1963 - Zugleich ein Beitrag zur Auslegung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, GmbH - Rundschau 1964, Seite 12 ff.;
Gail, Berichtigung rechtskräftiger Gewerbesteuermeßbescheide, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 265 ff.;
Randebrock, Berichtigung von Steuerbescheiden bei für verfassungswidrig erklärten Gesetzesnormen, Der Betriebs - Berater 1963, Seite 1464 und 1465;
Roos, Die rechtliche Bedeutung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG unter der Herrschaft des Grundgesetzes, seine Bedeutung für § 79 Abs. 2 BVerfGG, Finanz-Rundschau 1964, Seite 9 ff.

(2) BFH, Urteil vom 4. März 1964 - II 162/62 U - BStBl. 1964 III, Seite 308 = Band 79, Seite 210;
BFH, Urteil vom 7. Oktober 1964 - I 294/62 U - BStBl. 1964 III, Seite 657 = StRK AO § 289 R. 3 b;

Fortsetzung Seite 236 unten

Das läßt sich eindeutig aus der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift herleiten. Obwohl ihre Vorgängerin, nämlich § 214 Abs. 2 AO 1919 = § 225 Abs. 2 AO 1931, die Bezeichnung "Tatbestandsmerkmal" erwähnte, waren damit nicht Elemente des Gesetzestatbestands gemeint. Denn als Beispiel für den Wegfall eines Tatbestandsmerkmals wurde die Anfechtung letztwilliger Verfügungen oder von Erbschaftsannahmen genannt. Diese gestaltenden Willenserklärungen bilden aber keine Elemente des

---

Fortsetzung von Seite 235 unten:

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 30. August 1962 -
III 159 - 162/60 - EFG 1963, Seite 130, Nr. 158;
Finanzgericht Stuttgart, Urteil vom 4. September 1962 -
II 627/62 - EFG 1963, Seite 136, Nr. 167;
Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24. Oktober 1963 -
II 30/62 G - EFG 1964, Seite 120, Nr. 141;
Finanzgericht Münster, Urteil vom 21. November 1963 -
I c 315 - 317/63 - EFG, Seite 135, Nr. 161;

Das Bundesverfassungsgericht hat durch seinen Beschluß vom 29. Januar 1965 - 1 BvR 768/64 -, veröffentlicht in der Finanz - Rundschau 1965, Seite 123, die von dem Bundesfinanzhof gewählte Auslegung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, diese Vorschrift betreffe nicht die abstrakten gesetzlichen Tatbestandsmerkmale, sondern beziehe sich nur auf die konkreten Sachverhaltsmerkmale, nicht als willkürlich angesehen, sondern für verfassungsmäßig erklärt.

steuergesetzlichen Tatbestands, sondern des steuerlich zu beurteilenden Sachverhalts. Insoweit fehlte dem Gesetzeswortlaut eine scharfe Unterscheidung zwischen dem abstrakten Gesetzestatbestand und dem konkreten Lebenssachverhalt, die jetzt allgemein üblich ist. Um die irrtümliche Annahme zu vermeiden, es seien die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale mit einbezogen, ist in § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG nur noch der Ausdruck "Merkmal" anstatt der früher gewählten Formulierung "Tatbestandsmerkmal" aufgenommen worden.(1) Ferner deutet auch die Wendung, das Gesetz müsse das Vorliegen des Merkmals für die Besteuerung fordern, darauf hin, daß lediglich Elemente des Lebenssachverhalts von der Bestimmung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG erfaßt werden. Infolgedessen ist die Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf die Fälle der rückwirkenden Aufhebung oder Änderung von Steuergesetzen beziehungsweise einzelner steuerlicher

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4, a zu § 4 StAnpG.

Auch die amtliche Begründung zu § 4 StAnpG (RStBl. 1934, Seite 1399 und 1400) läßt nicht erkennen, daß durch die Kürzung dieser Bezeichnung eine Änderung gegenüber dem vorherigen Rechtszustand eingetreten ist.

Der wesentlichste Unterschied zwischen § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG und dem früheren § 225 Abs. 2 AO liegt vielmehr darin begründet, daß die Fälle der Anfechtung von Rechtsgeschäften, die in § 225 Abs. 2 AO enthalten waren, nunmehr in § 5 Abs. 4 und Abs. 5 StAnpG besonders geregelt sind. Hierdurch hat § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG sein Hauptanwendungsgebiet verloren. Denn die Vorschriften des § 5 Abs. 4 und Abs. 5 StAnpG gehen als spezielle Bestimmungen dem § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG vor.

Rechtsnormen sowie deren Nichtigkeit wegen Verfassungswidrigkeit auf Grund einer dahin gehenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ausgeschlossen.(1) Darüber hinaus kann § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG richtiger Ansicht nach keine Anwendung auf die Fälle finden, in denen sich die

---

(1) In diesem Sinne haben sich auch der Bundesfinanzhof und die herrschende Meinung in der steuerrechtlichen Literatur geäußert:

BFH, Urteil vom 14. Februar 1958 - III 45/57 U - BStBl. 1958 III, Seite 222 = Band 66, Seite 574;
BFH, Urteil vom 4. März 1964 - II 162/62 U - BStBl. 1964 III, Seite 308 = Band 79, Seite 210;
BFH, Urteil vom 7. Oktober 1964 - I 294/62 U - BStBl. 1964 III, Seite 657 = StRK AO § 289 R. 3 b;
BFH, Urteil vom 28. Oktober 1964 - I 143/64 S - BStBl. 1965 III, Seite 196 = Band 81, Seite 542;

v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4, a zu § 4 StAnpG;
Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 4, c (Seite 101);
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 2 (7) zu § 4 StAnpG;
Woerner, a.a.O., Seite 98;
Beker, a.a.O., Seite 14;
Hippe, Die Nichtigkeitserklärung des § 8 Ziff. 5 GewStG durch das Bundesverfassungsgericht, Finanz - Rundschau 1962, Seite 199 ff (Seite 204);
Thiel, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 446;
Winterberg, Zur Erstattung der Gewerbesteuer nach Ergehen der BVerfG - Urteile vom 24. Januar 1962 auch bei Rechtskraft der Bescheide, Der Betrieb 1962, Seite 587;
Mittelbach, Steuererstattungen und Steuernachforderungen, Herne - Berlin 1964, Seite 171 ff.

Anderer Ansicht sind:
Randebrock, Änderung von rechtskräftigen Steuerfestsetzungen nach § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, wenn Steuernorm vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt ist, Der Betrieb 1962, Seite 1319 und 1320; Gail, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 965 ff.; Felix - Heinemann, a.a.O., GmbH - Rundschau 1964, Seite 12 ff.;
Roos, a.a.O., Finanz - Rundschau 1964, Seite 9.

höchstrichterliche Finanzrechtsprechung zu bestimmten steuerrechtlichen Einzelfragen grundlegend geändert hat.(1)

Im Hinblick auf die Merkmale eines Lebenssachverhalts sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden, auf die sich die Anwendungsmöglichkeit des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG erstrecken kann. Dazu gehören einmal die Fälle, in denen ein realer Lebensvorgang, welcher der Besteuerung unterliegt, nachträglich entfällt. Darunter zählen zum anderen die Fälle, bei denen ein Rechtsgeschäft oder ein Rechtsverhältnis rückwirkend in Wegfall gerät, an das die Steuergesetze in dem Rahmen der steuerrechtlich zu beurteilenden Sachverhalte anknüpfen.

Hinsichtlich der realen Lebensvorgänge als Bestandteile der konkreten steuerlichen Sachverhalte muß davon ausgegangen werden, daß sie zu einem späteren Zeitpunkt überhaupt nicht mehr mit Wirkung für die Vergangenheit beseitigt werden können, wie die

---

(1) Den gegenteiligen Standpunkt hat der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 17. Oktober 1940 - III 70/38 - BStBl. 1940, Seite 925, eingenommen. Er hielt § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG in den Fällen der Änderung seiner Rechtsprechung für anwendbar. Dieser Meinung kann schon deswegen nicht beigetreten werden, weil sie bei einer konsequenten Befolgung zu einer beträchtlichen, unangemessen häufigen Durchbrechung der Grundsätze der Rechtskraft und damit zu einer außergewöhnlichen Rechtsunsicherheit führen würde. Die von dem Reichsfinanzhof in seiner oben genannten Entscheidung vertretene Ansicht ist auch von dem steuerrechtlichen Schrifttum fast einmütig abgelehnt worden. Vergl. hierzu v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4, b zu § 4 StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 14 zu § 4 StAnpG;
Thiel, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 445.

Fortsetzung Seite 240 unten

Bestimmung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG voraussetzt. Denn tatsächliche Verhältnisse, die einmal geschaffen worden sind, lassen sich nicht nachträglich wieder ungeschehen machen. Das gilt auch für die Realakte, also Rechtshandlungen, die einen tatsächlichen Erfolg bezwecken und herbeiführen sollen, an den das Gesetz bestimmte Rechtsfolgen knüpft, ohne Rücksicht darauf, ob diese gewollt sind. Hierzu gehören die Entnahmen und die Einlagen. So kann kein Merkmal in dem Sinne von § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG rückwirkend wegfallen, wenn ein Steuerpflichtiger einen entnommenen Gegenstand dem Betriebsvermögen später wieder eingliedert. Vielmehr ist diese Wiederzuführung des betreffenden Wirtschaftsguts als ein neuer Geschäftsvorgang, nämlich als Einlage, zu werten. Deshalb scheiden die realen Lebensvorgänge für die Anwendung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG ebenfalls aus.(1)

Fraglich erscheint, ob § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG in den Fällen eingreift, bei denen die als Besteuerungsgrundlage dienenden Sachverhalte auf Rechtsgeschäften beruhen oder sich aus Rechtsver-

---

Fortsetzung von Seite 239 unten:

Der Auffassung des Reichsfinanzhofs haben sich dagegen Gail, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 266, und Roos, Nochmals: Gewerbesteuererstattung nach Nichtigkeit des § 8 Ziff. 6 GewStG, GmbH - Rundschau 1962, Seite 235, angeschlossen.

---

(1) so in dem Ergebnis auch
Tipke - Kruse, a.a.O.,Anm. 4, c zu § 4 StAnpG;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte unten, Fußnote 26);
Beker, a.a.O., Seite 14;
Thiel, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 444 linke Spalte.

hältnissen zusammensetzen. Auch diese Frage ist grundsätzlich zu verneinen. Denn der rückwirkende Wegfall eines Rechtsgeschäfts oder eines Rechtsverhältnisses kann nur dann steuerrechtlich zu beachten sein, wenn diese Rückwirkung anderweitig steuergesetzlich geregelt und anerkannt ist. Das ergibt sich aus der nur verfahrensrechtlichen Natur der Vorschrift des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, der ebenso wie § 4 Abs. 2 StAnpG keine materiellrechtliche steuerliche Bedeutung beizumessen ist.(1) Insoweit haben J u d e i c h - F e l i x (2) zutreffend darauf hingewiesen, die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG sei in Ergänzung ihres Wortlauts dahin auszulegen, daß das Merkmal, welches das Gesetz für die Steuerschuld fordere, nachträglich mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit weggefallen sein müsse. Das Problem der Rückwirkung des Wegfalls eines Besteuerungsmerkmals ist dementsprechend unabhängig von dem Verfahrensrecht allein nach dem materiellen Steuerrecht zu beurteilen. Insofern findet die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG eine sinnvolle Begrenzung, weil der Steueranspruch auf diese Weise willkürlichen, rückwirkenden Einflußmöglichkeiten der Steuerpflichtigen entzogen wird. Aus den einzelnen

---

(1) so auch Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 14);
Judeich, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1958, Seite 517 linke Spalte oben.

(2) Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 3 und 10 zu § 4 StAnpG;
Judeich, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1958, Seite 517 linke Spalte oben;
anderer Ansicht ist
v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 a zu § 4 StAnpG.

Steuergesetzen muß sich daher entnehmen lassen, ob die Rückwirkung auch steuerrechtlich beachtlich ist.(1) Bezüglich dieser Voraussetzung läßt sich aus der in § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG getroffenen verfahrensrechtlichen Regelung nichts herleiten. Sie setzt vielmehr die steuerrechtliche Anerkennung der Rückwirkung voraus.

Wenn sich aber aus den jeweiligen Einzelsteuergesetzen ergeben muß, ob die Rückwirkung steuerrechtlich für zulässig zu erachten ist, und der Vorschrift des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG lediglich eine unselbständige, verfahrensrechtliche Bedeutung beigelegt werden kann, steht damit zugleich fest, daß sich die auflösend bedingt vereinbarten Steuerklauseln, die sich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des ihnen zugeordneten Rechtsgeschäfts zurückbeziehen, nicht auf § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG als steuerliche Rechtsgrundlage stützen lassen.(2) Denn an keiner Stelle des geltenden materiellen Abgabenrechts - von den formellen

---

(1) so auch Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 4, c (Seite 100 und 101);
Kühn, a.a.O., Anm. 3 zu § 4 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 15;
Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 linke Spalte unten;
Woerner, a.a.O., Seite 99;
Lange, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1940, Seite 351 linke Spalte;
wohl auch Bühler - Strickrodt, a.a.O.,Seite 184

(2) In dem Ergebnis ebenso
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte
Kruse, Steuerrecht, a.a.O., § 12, II, 4, c (Seite 101);
Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 14);
Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 linke Spalte unten;
zweifelnd auch Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 50 linke Spalte unten.

Verfahrensvorschriften ganz abgesehen - ist niedergelegt, daß solchen Steuerklauseln eine steuerrechtliche Rückwirkung zuzuerkennen ist. Das wäre jedoch notwendig, um auf eine derartige gesetzliche Bestimmung, die diese Voraussetzung ausdrücklich oder nach ihrem Sinn und Zweck erfüllt, in Verbindung mit § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG die von den Steuerpflichtigen durch die Vereinbarung auflösend bedingter Steuerklauseln mit Rückwirkung angestrebten steuerlichen Rechtsfolgen stützen zu können.

Darüber hinaus haben B e c k m a n n [1] und T i p k e [2] Bedenken gegen die Anwendung von § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG auf die rückbezogenen Steuerklauseln auch unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten erhoben. Sie haben mit Recht eingewendet, der Eintritt der auflösenden Bedingung erfasse nur die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte (§§ 158 Abs. 2, 159 BGB) und erstrecke sich nicht zusätzlich auf die in Erfüllung der obligatorischen Rechtsgeschäfte vollzogenen dinglichen Verfügungsgeschäfte.[3] Die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG betreffe demgegenüber

---

(1) Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 linke Spalte unten.

(2) Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4, d zu § 4 StAnpG.

(3) siehe dazu die Ausführungen in dem Abschnitt B unter der Ziffer I, 1 des Zweiten Teils.

ausschließlich die Fälle dinglich - rechtlicher Rückwirkung,(1) nicht dagegen die Fälle, in denen lediglich eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Rückgewähr bestehe, die nur durch ein zweites Rechtsgeschäft erfüllt werden könne. Dieser Ansicht ist zuzustimmen.

Somit bleibt als Ergebnis festzustellen, daß sich auch aus der Vorschrift des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG entgegen der Auffassung eines Teils der steuerlichen Rechtslehre(2) keine steuerrechtliche Grundlage für die Anerkennung der auflösend bedingten Steuerklauseln mit Rückwirkung ableiten läßt.

---

(1) Deshalb rechtfertigen auch die Verträge, die sich schuldrechtlich eine rückwirkende Kraft beilegen, denen aber keine dingliche Rückwirkung zuerkannt werden kann, keine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG. Vergl. hierzu RFH, Urteil vom 8. November 1933 - VI A 1187/33 - RStBl. 1933, Seite 1226; RFH, Urteil vom 31. Juli 1935 - VI A 11/34 - RStBl. 1935, Seite 1193; RFH, Urteil vom 30. Oktober 1935 - VI A 768/35 - Steuer und Wirtschaft 1936, Nr. 215; BFH, Urteil vom 30. September 1960 - VI 240/58 U - BStBl. 1960 III, Seite 465 = Band 71, Seite 577; v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 a und 7 zu § 4 StAnpG; Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 4, d zu § 4 StAnpG; Kühn, a.a.O., Anm. 3 zu § 4 StAnpG; Mattern - Messmer, a.a.O., TZ. 2638; Beker, a.a.O., Seite 19 und 20.

(2) vergl. hierzu die auf der Seite 231 unter der Fußnote (1) angeführten Verfasser.

3.) § 5 Abs. 3 StAnpG analog in Verbindung mit § 5 Abs. 5 StAnpG analog als Rechtsgrundlage für die Anerkennung von Steuerklauseln

Sofern der hier vertretenen Auffassung gefolgt wird, nach der die Steuerklauseln in ihrer Grundform zivilrechtlich als unechte Gegenwartsbedingungen oder Scheinbedingungen (condiciones in praesens collatae) anzusehen sind, gelten die ihnen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte mit dem Eintritt der Bedingung, von der ihre Wirksamkeit abhängig gemacht worden ist, von Anfang an als nichtig.(1) Das für die auflösend bedingt vereinbarten Steuerklauseln typische bürgerlich - rechtliche und steuerrechtliche Rückwirkungsproblem kann somit bei den unechten Bedingungen nicht oder zumindest nicht in derselben Weise entstehen. Fraglich erscheint nur, ob diese anfängliche zivilrechtliche Nichtigkeit auch steuerrechtlich zu beachten ist. Das wäre dann der Fall, wenn dafür eine steuergesetzliche Grundlage vorhanden ist. Als eine solche steuerliche Rechtsgrundlage könnten die Vorschriften der §§ 5 Abs. 3 und Abs. 5 StAnpG oder eine entsprechende Anwendung dieser Bestimmungen in Betracht kommen. Es ist daher zu klären, ob sich die als unechte Bedingungen vereinbarten Steuerklauseln steuerrechtlich unter § 5 Abs. 3 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 5 StAnpG einordnen lassen oder ob aus dem Sinngehalt dieser Vorschriften eine steuerrechtliche Grundlage für die mit der Abrede von

---

(1) siehe dazu die Ausführungen auf den Seiten 210 bis 219 unter der Ziffer I, 2 dieses Abschnitts.

Scheinbedingungen bezweckte Rechtsfolge der ursprünglichen Unwirksamkeit entnommen werden kann, falls sich die objektive steuerliche Rechtslage ungünstiger erweist, als die an dem betreffenden Rechtsgeschäft beteiligten Steuerpflichtigen bei dessen Abschluß sich vorgestellt hatten und erwarten konnten.

Die Bedeutung der Bestimmung des § 5 Abs. 3 StAnpG wird von dem steuerrechtlichen Schrifttum(1) überwiegend darin erblickt, daß sie die Auswirkungen der bürgerlich - rechtlichen Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts auf den Steueranspruch umfassend regelt. Insoweit ist dem § 5 Abs. 3 StAnpG eine materiellrechtliche steuerliche Bedeutung im Unterschied zu den vorstehend erörterten Vorschriften des § 4 StAnpG beizumessen. Zwar sind in § 5 Abs. 3 StAnpG lediglich die Fälle der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts wegen eines Formmangels (§ 125 BGB) oder infolge eines Mangels der Geschäftsfähigkeit (§ 105 Abs. 1 BGB) beziehungsweise der Rechtsfähigkeit genannt, die von dem Bürgerlichen Gesetzbuch als selbstverständlich vorausgesetzt wird. Diese Aufzählung ist jedoch nur als beispielhaft zu betrachten.

---

(1) vergl. hierzu Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 1 und 22 zu § 5 StAnpG;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte unten;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 2 zu § 5 StAnpG;
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 1 zu § 5 StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 1 und 2 zu § 5 StAnpG.
Siehe dazu außerdem die amtliche Begründung zu § 5 StAnpG (RStBl. 1934, Seite 1401).

Nach der durchaus herrschenden Meinung in der steuerrechtlichen Literatur(1) sowie gemäß der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs(2) ist § 5 Abs. 3 StAnpG zu eng gefaßt und über seinen Wortlaut hinaus grundsätzlich auf sämtliche anderen Fälle der zivilrechtlichen Nichtigkeit oder Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften entsprechend anwendbar, sofern sie nicht ausdrücklich in den sonstigen Vorschriften des § 5 StAnpG geregelt sind und namentlich nicht von § 5 Abs. 2 StAnpG erfaßt werden, der sich auf die Fälle des Verstoßes gegen ein gesetzliches Gebot, Verbot oder gegen die guten Sitten bezieht.

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 22 zu § 5 StAnpG mit einer ausführlichen Zusammenstellung der Fälle, auf die § 5 Abs. 3 StAnpG analog anwendbar ist;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte unten;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 5 und 6 zu § 5 StAnpG;
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 4 (5) zu § 5 StAnpG;
Mattern - Meßmer, a.a.O., TZ. 2649;
Beker, a.a.O., Seite 28, 59 und 60;
Potthast, a.a.O., Seite 34 und 35;
Woerner, a.a.O., Seite 101;
Schefold, Nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte im Steuerrecht, Juristische Wochenschrift 1938, Seite 1617 und 1618.

Anderer Auffassung sind
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 5 zu § 5 StAnpG, die aber zu demselben Ergebnis über eine unmittelbare Anwendung des § 1 StAnpG auf die in § 5 Abs. 3 StAnpG nicht erwähnten Fälle der privatrechtlichen Nichtigkeit beziehungsweise Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften gelangen.

(2) BFH, Urteil vom 26. März 1954 - III 89/52 U - BStBl. 1954 III, Seite 159 = Band 58, Seite 648.

Diese extensive Auslegung und erweiterte Anwendungsmöglichkeit des § 5 Abs. 3 StAnpG ergeben sich aus dem Sinn und dem Zweck, auf denen die Bestimmung des § 5 Abs. 3 StAnpG beruht. Denn § 5 Abs. 3 StAnpG enthält den allgemeinen Rechtsgedanken, daß die bürgerlich - rechtliche Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts wegen der in jener Vorschrift angeführten Gründe für die Besteuerung solange unbeachtlich ist, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und fortbestehen lassen. Aus dieser in § 5 Abs. 3 StAnpG getroffenen Regelung läßt sich in dem Umkehrschluß der Grundsatz ableiten, daß der wirtschaftlichen Rückabwicklung nichtiger Rechtsgeschäfte auch steuerrechtlich eine gleichgerichtete Wirkung zuzuerkennen ist. Aus ihr geht weiterhin hervor, daß nichtige Rechtsgeschäfte steuerrechtlich unbeachtlich sind und demgemäß der Besteuerung nicht unterliegen, wenn noch kein wechselseitiger Leistungsaustausch auf Grund der nichtigen Rechtsgeschäfte stattgefunden hat.

Insoweit stellt § 5 Abs. 3 StAnpG lediglich eine besondere Ausprägung der in § 1 StAnpG verankerten und für das gesamte Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise dar, die maßgeblich auf die von den Steuerpflichtigen tatsächlich vollzogenen Gestaltungen und geschaffenen Verhältnisse abstellt. Es ist aber kein Grund ersichtlich, die übrigen, in § 5 Abs. 3 StAnpG nicht erwähnten Fälle der zivilrechtlichen Nichtigkeit oder Unwirksamkeit von der Anwendung des in § 5 Abs. 3 StAnpG zum Ausdruck gelangten allgemeinen steuerrechtlichen Grundgedankens auszuschließen. Das verbietet schon der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nur wenn sachlich gerechtfertigte Unterschiede zwischen den

in § 5 Abs. 3 StAnpG angeführten und den von ihm nicht erfaßten Fallgruppen der privatrechtlichen Nichtigkeit im Hinblick auf die Besteuerung bestehen würden, wäre eine analoge Anwendung jener Vorschrift auf die in ihr nicht ausdrücklich genannten Fälle der zivilrechtlichen Nichtigkeit von Rechtsgeschäften abzulehnen. Das ist jedoch nicht der Fall. Deshalb sind alle Fälle der bürgerlich - rechtlichen Nichtigkeit oder Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung einzubeziehen. Das hat zur Folge, daß ihre wirtschaftliche Rückgängigmachung auch steuerrechtlich für zulässig erachtet werden muß. Insofern wird der Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs ausnahmsweise kraft Gesetzes durchbrochen.

Dementsprechend fällt auch die bei dem Eintritt der Bedingung von Anfang an bestehende Nichtigkeit von Rechtsgeschäften, denen eine unechte Gegenwartsbedingung als Steuerklausel hinzugefügt worden ist, unter die analoge Anwendung des § 5 Abs. 3 StAnpG mit der Wirkung, daß die nachträgliche Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses, das aus der Durchführung der in Frage stehenden Rechtsgeschäfte herrührt, auch steuerrechtlich anzuerkennen ist und die bereits entstandene Steuerschuld wieder aufgehoben wird.

Eine Ausnahme gilt hinsichtlich der entsprechenden Anwendung von § 5 Abs. 3 StAnpG nur für die in § 5 Abs. 2 StAnpG geregelten Fälle der zivilrechtlichen Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot, Gebot oder gegen die guten Sitten. Hier wäre es von dem Ergebnis her als ein untragbarer Zustand zu werten, wenn das Steuerrecht derartige gesetzwidrige Verhaltensweisen dadurch sanktionieren würde, daß es die

spätere Rückabwicklung ihrer wirtschaftlichen Folgen mit steuerlicher Wirkung zuließe.(1) Dem würde auch der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung entgegenstehen.

Die Vorschrift des § 5 Abs. 5 StAnpG ist demgegenüber im Gegensatz zu § 5 Abs. 3 StAnpG lediglich als verfahrensrechtliche Bestimmung gekennzeichnet. Sie regelt die verfahrensmäßigen steuerlichen Rechtsfolgen für den Fall der wirtschaftlichen Rückgängigmachung eines schon vollzogenen, bürgerlich - rechtlich nichtigen Rechtsgeschäfts innerhalb der gemäß § 5 Abs. 5 Satz 2 StAnpG gesetzten Ausschlußfrist und ähnelt in ihrem Wortlaut dem § 4 Abs. 2 StAnpG. Danach sind die Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen, die auf Grund des nichtigen Rechtsgeschäfts erfolgten, zurückzunehmen oder zu ändern und entrichtete Steuerbeträge zu erstatten.(2) Zwar

---

(1) Anderer Meinung sind
Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 4 (3) zu § 5 StAnpG; und
Hattern - Meßmer, a.a.O., TZ. 2651,
entgegen der herrschenden Lehre.
Vergl. hierzu
BFH, Urteil vom 24. Mai 1966 -
I 25/64 - BStBl. 1966 III, Seite 440
= Band 86, Seite 243;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 22 und 26 zu § 5 StAnpG;
Kühn, a.a.O., Anm. 5 zu § 5 StAnpG;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 7 zu § 5 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 25.

(2) Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 5 Abs. 5 StAnpG und die des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO überschneiden sich nicht. Die letztere Vorschrift kann nur auf die Fälle anwendbar sein, in denen dem Finanzamt später bekannt wird, daß ein bestimmtes wirtschaftliche Ergebnis von vornherein nicht eingetreten ist. § 5 Abs.5 StAnpG regelt dagegen diejenigen Fälle, in denen ein bereits eingetretenes wirtschaftliches Ergebnis nach dem Ergehen eines damit im Zusammenhang stehenden Bescheids wieder beseitigt wird.

nimmt § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG nur auf die in § 5 Abs. 3 StAnpG ausdrücklich genannten Fälle der zivilrechtlichen Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts sowie auf die in § 5 Abs. 4 StAnpG geregelten Fälle der erfolgreich durchgeführten Anfechtung eines anfechtbaren Rechtsgeschäfts Bezug. Die Vorschrift des § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG ist aber über ihren Wortlaut hinaus auch auf die sonstigen Fälle der bürgerlich - rechtlichen Nichtigkeit oder Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts in entsprechender Anwendung auszudehnen, in denen eine nachträgliche Beseitigung des eingetretenen wirtschaftlichen Ergebnisses des jeweiligen nichtigen oder unwirksamen Rechtsgeschäfts vorgenommen wurde.(1)

Demzufolge werden von der analogen Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG auch die Fälle erfaßt, in denen durch den Eintritt einer als Steuerklausel beigefügten unechten Gegenwartsbedigung von vornherein eine Nichtigkeit des ihr zugeordneten Rechtsgeschäfts besteht. Unter der Voraussetzung der wirtschaftlichen Rückabwicklung des insoweit von Anfang an nichtigen Rechtsgeschäfts sind den beteiligten Steuerpflichtigen in entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG somit ein Berichtigungsanspruch und gegebenenfalls ein Steuererstattungsanspruch zu gewähren, wenn das in Frage stehende Rechtsgeschäft nicht schon in dem Rahmen der ursprünglichen Veranlagung als unwirksam und deshalb steuerrechtlich als unerheblich gewürdigt und behandelt wurde.(2) Da die

---

(1) so auch die auf der Seite 247 unter der Fußnote (1) zitierten Schriftsteller und Kommentatoren mit Ausnahme von Judeich - Felix.

(2) in dem Ergebnis ebenso Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG; Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte unten; Beker, a.a.O., Seite 107 und 108; Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 und 534.

Parteien bei der Verwendung von Steuerklauseln infolge der ihnen unbekannten steuerlichen Rechtslage nicht wissen, ob das beabsichtigte Rechtsgeschäft wirksam ist oder nicht, kann die spätere Rückabwicklung der zwischenzeitlich vollzogenen Leistungsbewegungen auch keinen Rechtsmißbrauch darstellen, den § 5 Abs. 5 StAnpG durch die Nichteinbeziehung seines Abs. 2 gerade verhindern will. Falls das betreffende Rechtsgeschäft dagegen wirtschaftlich noch nicht durchgeführt worden ist, muß es wegen seiner ipso - jure Nichtigkeit steuerrechtlich grundsätzlich als unbeachtlich beurteilt werden.

Als Ergebnis bleibt daher festzuhalten, daß die steuerrechtliche Grundlage der Steuerklauseln, sofern sie sich inhaltlich auf den Zeitpunkt des Abschlusses der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte beziehen, nach der hier vertretenen Ansicht auf einer analogen Anwendung der Bestimmungen des § 5 Abs. 3 und Abs. 5 StAnpG beruht.

III. Ergebnis der Untersuchung

Zusammenfassend läßt sich folgendes feststellen:

Die ausdrücklich vereinbarten, rückbezogenen Steuerklauseln sind zivilrechtlich nicht als auflösende Bedingung mit Rückwirkung in dem Sinne von §§ 158 Abs. 2, 159 BGB aufzufassen. Das scheitert einmal daran, daß die Steuerbelastung, die sich aus dem mit einer Steuerklausel verbundenen Rechtsgeschäft ergibt, weder dem Grunde noch ihrer Höhe nach ein objektiv ungewisses, zukünftiges Ereignis bildet, sondern vielmehr nur als ein für die beteiligten Steuerpflichtigen subjektiv ungewisser, gegenwärtiger Umstand bei der Vornahme des betreffenden Rechtsgeschäfts bezeichnet werden kann. Zum anderen ist der Vorschrift des § 159 BGB lediglich eine schuldrechtliche Bedeutung beizulegen. Aus dieser Bestimmung lassen sich dementsprechend keine dinglichen Rechtsfolgen herleiten, so daß die zwischenzeitlich vollzogenen Verfügungsgeschäfte, die zu einer Gewinnrealisierung geführt haben, mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung nicht rückwirkend als aufgehoben gelten können.

Soweit sich die Steuerklauseln nach dem Inhalt der getroffenen Abrede auf den Zeitpunkt des Abschlusses der ihnen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte beziehen, sind sie unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten ihrer Rechtsnatur nach als unechte Gegenwartsbedingungen oder Scheinbedingungen (condiciones in praesens collatae) einzuordnen, die zwar gesetzlich nicht geregelt sind, deren Vereinbarung jedoch gemäß dem Grundsatz der Vertragsfreiheit bei sämtlichen nicht bedingungsfeindlichen Rechtsgeschäften für zu-

lässig erachtet werden muß. Dabei wird die Wirksamkeit der betreffenden Rechtsgeschäfte von dem Umstand abhängig gemacht, daß die den Steuerpflichtigen zu der Zeit der Vornahme der Rechtsgeschäfte unbekannte steuerliche Rechtslage nicht von den diesbezüglichen Vorstellungen der Parteien zu ihrem Nachteil abweicht. Solche Steuervorbehalte bewirken, daß die jeweiligen Rechtsgeschäfte in dem Falle des Eintritts der Bedingung von Anfang an als nichtig anzusehen sind.

Im Hinblick auf die steuerrechtliche Anerkennung der Steuerklauseln läßt sich eine Rechtsgrundlage weder aus § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG noch aus § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG entnehmen. Die Vorschriften des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG meinen nicht die rechtsgeschäftlichen Bedingungen, sondern die bedingten Steuerschulden. Dabei muß aus den Einzelsteuergesetzen selbst, in denen die Entstehung des Steueranspruchs geregelt ist, hervorgehen, ob die Steuerschuld unter einer Bedingung steht. Der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 StAnpG beschränkt sich demgegenüber ausschließlich auf die verfahrensrechtlichen Folgen für den Fall, daß die auf Grund einzelsteuergesetzlicher Bestimmungen nur bedingt entstandene Steuerschuld mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung nachträglich rückwirkend erlischt. Bei den mit einer Steuerklausel versehenen Rechtsgeschäften kommt aber die hierdurch ausgelöste Steuerschuld als solche unbedingt zustande.

§ 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG scheidet hinsichtlich der rechtsdogmatischen Begründung der steuerrechtlichen Zulässigkeit der Steuerklauseln deshalb aus, weil der rückwirkende Wegfall eines

Rechtsgeschäfts lediglich dann von dieser Vorschrift erfaßt wird, wenn die Rückwirkung anderweitig steuergesetzlich für beachtlich erklärt ist. Das ergibt sich aus der nur verfahrensrechtlichen Natur des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG, dem ebenso wie § 4 Abs. 2 StAnpG keine materiellrechtliche steuerliche Bedeutung beizumessen ist. § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG setzt demgemäß die steuerrechtliche Anerkennung der Rückwirkung voraus.

Die rechtssystematische Grundlage für die steuerrechtliche Zulässigkeit der Steuerklauseln ist in einer analogen Anwendung der Bestimmungen des § 5 Abs. 3 und Abs. 5 StAnpG zu sehen, sofern sie bezüglich ihrer Wirkungen auf den Zeitpunkt der Vornahme der ihnen zugeordneten Rechtsgeschäfte ausgerichtet sind. Die Beseitigung der wirtschaftlichen Folgen, die aus der Durchführung der mit dem Eintritt der unechten Gegenwartsbedingungen von Anfang an nichtigen Rechtsgeschäfte herrühren, bewirkt, daß diese Rückabwicklung auch steuerrechtlich zu beachten und der Aufhebung beziehungsweise der Änderung des Steueranspruchs entsprechend § 5 Abs. 5 StAnpG verfahrensmäßig Rechnung zu tragen ist.

IV. Die Anwendbarkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auf laufend veranlagte Steuern

Die analoge Anwendung des § 5 Abs. 3 und Abs. 5 StAnpG als steuerliche Rechtsgrundlage der Steuerklauseln erfordert, daß die Berichtigungsvorschrift des § 5 Abs. 5 StAnpG für sämtliche Steuerarten gilt und insbesondere auch auf die nach Steuerabschnitten laufend veranlagten Steuern anwendbar ist, zu denen vor allem die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Vermögensteuer sowie die Umsatzsteuer gehören, die zugleich das hauptsächliche Anwendungsgebiet der Steuerklauseln bilden. Denn nur in diesem Falle ist gewährleistet, daß die Bestimmung des § 5 Abs. 5 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 3 StAnpG als praktisch brauchbare Rechtsgrundlage im Hinblick auf die Anerkennung der Steuerklauseln mit steuerrechtlicher Wirkung betrachtet werden kann.

Die bedeutsame Frage, ob die Vorschrift des § 5 Abs. 5 StAnpG lediglich für die einmalig erhobenen Steuern gilt oder ob sich ihr Anwendungsbereich darüber hinaus auch auf die laufend veranlagten Steuern erstreckt, ist seit längerer Zeit heftig umstritten und nach wie vor ungeklärt. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[1]

---

(1) so namentlich der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 9. Januar 1936 - III A 226/35 - RStBl. 1936, Seite 116 ff. = Band 39, Seite 14 ff. = Steuer und Wirtschaft 1936, Nr. 101.

und des Bundesfinanzhofs,[1], der sich ein Teil der steuerlichen Rechtslehre[2] angeschlossen hat, verneint die erweiterte Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die fortlaufend veranlagten

---

(1) BFH, Urteil vom 17. Februar 1959 - I 154/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 250 = Band 68, Seite 658 = StRK StAnpG § 5 R. 24;
BFH, Urteil vom 30. September 1960 - VI 240/58 U - BStBl. 1960 III, Seite 465 = Band 71, Seite 577;
BFH, Urteil vom 13. Dezember 1963 - VI 22/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 184 = Band 78, Seite 477;
BFH, Urteil vom 17. August 1967 - IV R 80/67 - BStBl. 1968 II, Seite 93 = Band 90, Seite 341 = HFR 1968, Seite 280.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu dem hier interessierenden Problem kann aber nicht als einheitlich bezeichnet werden. Denn in seinen Urteilen vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112, und vom 15. Oktober 1965 - VI 192/65 U - BStBl. 1965 III, Seite 709, bejahte der Bundesfinanzhof ohne nähere Begründung die Anwendbarkeit des § 4 StAnpG auf Veranlagungen zu der Einkommensteuer und hielt dementsprechend einen Berichtigungsanspruch gemäß § 4 Abs. 2 StAnpG für zulässig, der sich von demjenigen nach § 5 Abs. 5 StAnpG nur unwesentlich unterscheidet. Insoweit kann die Problematik der Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die laufend veranlagten Steuern nicht für sich allein gesehen, sondern nur im Zusammenhang mit der Frage der Anwendung des § 4 StAnpG auf die wiederkehrend veranlagten Steuern beurteilt werden.

(2) Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 5 (1) zu § 5 StAnpG und Anm. 4 (3) zu § 4 StAnpG;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 8 zu § 4 StAnpG und Anm. 8 zu § 5 StAnpG;
Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO;
Mattern - Meßmer, a.a.O., TZ. 2651;
Potthast, a.a.O., Seite 38 ff.;

Fortsetzung Seite 258 unten

Steuern. Demgegenüber befürwortet eine andere, im Vordringen befindliche Meinungsrichtung innerhalb des steuerrechtlichen Schrifttums,(1) die sich durchzusetzen scheint, eine Anwendungsmöglichkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auch auf die laufend veranlagten Steuern, und zwar teilweise unter bestimmten, einengenden Voraussetzungen.

Fortsetzung von Seite 157 unten:

Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 140 vor § 1 EStG;
Woerner, a.a.O., Seite 102 und 103;
Hoffmann, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 1959 - I 154/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 250, in Finanz - Rundschau 1959, Seite 520;
Thiel, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1963, Seite 445 linke Spalte unten.

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm.3 zu § 5 StAnpG;
Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 868, linke Spalte unten, Fußnote 28);
Kühn, a.a.O., Anm. 5 zu § 5 StAnpG;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 7 zu § 5 StAnpG und Anm. 17 zu § 4 StAnpG;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Anm. 34 i zu § 4 EStG im Hinblick auf § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG;
Flume, a.a.O., Seite 48 unten;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 15 bis 19, ebenfalls hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG auf die nach Stichtagen laufend veranlagten Steuern;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 64 und 65;
derselbe, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1962/1963, Seite 134 und 135;
Beker, a.a.O., Seite 29 ff.;
Gottschling, Angefochtene vertragliche Übernahme der Kreditgewinnabgabe durch eine GmbH, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 1959 - I 154/58 U - BStBl. 1959 III, Seite 250, in GmbH - Rundschau 1959, Seite 173 und 174;

Fortsetzung Seite 259 unten

Zur Begründung seiner ablehnenden Haltung gegen die Einbeziehung des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die wiederkehrend veranlagten Steuern berief sich der Reichsfinanzhof in seinem grundlegenden Urteil vom 9. Januar 1936(1) einerseits auf den Wortlaut der Vorschrift des § 5 Abs. 5 StAnpG. Er hat insoweit geltend gemacht, § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG enthalte in seinem zweiten Halbsatz die Einschränkung, Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen könnten nur dann zugunsten der Steuerpflichtigen berichtigt werden, wenn sie auf Grund des nichtigen oder anfechtbaren Rechtsgeschäfts erfolgt seien. Das treffe aber unter anderem bei der Veranlagung zu der Vermögensbesteuerung nicht zu. Denn die Vermögenssteuer werde nicht unmittelbar auf Grund eines Rechtsgeschäfts festgesetzt, sie knüpfe vielmehr an die durch ein Rechtsgeschäft erworbenen Wirtschaftsgüter an. Dieser Auffassung ist der Bundesfinanzhof(2) im wesentlichen gefolgt. Ihr ist außerdem von der steuerrechtlichen Literatur (3) zum Teil beigetreten worden.

Fortsetzung von Seite 158 unten:

Krah, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 146 rechte Spalte, und Seite 151 rechte Spalte;
Nolte, a.a.O., Der Betrieb 1970, Seite 508 linke Spalte.

---

(1) RFH, a.a.O., RStBl. 1936, Seite 117 rechts Spalte unten.
(2) BFH, Urteil vom 17. Februar 1959 - I 154/58 U- BStBl. 1959 III, Seite 251 linke Spalte;
BFH, Urteil vom 13. September 1963 - VI 22/61 S- BStBl. 1964 III, Seite 185 linke Spalte;
BFH Urteil vom 17. August 1967 - IV R 80/67 - BStBl. 1968 II, Seite 94 rechte Spalte.
(3) so zum Beispiel v. Wallis, in Hübschmann - Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 8 zu § 5 StAnpG;
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 140 vor § 1 EStG; derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 506 linke Spalte Mitte;
Hoffmann, a.a.O., Finanz - Rundschau 1959, Seite 520.

Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG läßt sich allein keine einengende Auslegung jener Bestimmung in dem Sinne herleiten, daß sich ihre Anwendbarkeit auf solche Steuern beschränkt, die sich unmittelbar auf rechtsgeschäftliche Vorgänge beziehen, wie beispielsweise die Grunderwerbsteuer, die Kapitalverkehrsteuer, die Schenkungsteuer, die Erbschaftsteuer und andere, lediglich einmalig erhobene Verkehrsteuern. Denn die von dem Gesetzgeber in dem zweiten Halbsatz des § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG gewählte Formulierung gewährt keinen Aufschluß darüber, ob eine direkte und ausschließliche Besteuerung der Rechtsgeschäfte notwendig ist oder ob eine nur mittelbare Bezugnahme auf rechtsgeschäftliche Maßnahmen der Steuerpflichtigen für ausreichend erachtet werden kann. Die bloße Fassung des Gesetzeswortlauts deutet demzufolge nicht zwingend auf die von dem Reichsfinanzhof vertretene einschränkende Auslegung des § 5 Abs. 5 Satz 1 StAnpG zu der Frage seiner Anwendbarkeit auf die laufend veranlagten Steuern hin.(1) Das hat der Reichsfinanzhof in seiner oben angeführten Entscheidung auch selbst erkannt, indem er einräumte, der Wortlaut dieser Vorschrift brauche nicht unbedingt ausschlaggebend für die von ihm geäußerte Ansicht zu sein.(2)

---

(1) In diesem Sinne haben sich ebenfalls ausgesprochen:
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 7 zu § 5 StAnpG;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 8 zu § 5 StAnpG;
Potthast, a.a.O., Seite 40;
Beker, a.a.O., Seite 31.

(2) RFH, a.a.O., RStBl. 1936, Seite 117 rechte Spalte unten.

Der Reichsfinanzhof begründete seinen Standpunkt hinsichtlich der Unanwendbarkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die fortlaufend veranlagten Steuern andererseits damit, daß die Anwendung dieser Bestimmung auf die Vermögensteuer erhebliche praktische Schwierigkeiten bereiten würde.(1) In diesem Falle müßte nämlich das Vermögen ermittelt werden, das dem Steuerpflichtigen an dem Veranlagungsstichtag zugestanden hätte, wenn das nichtige Rechtsgeschäft nicht abgeschlossen worden wäre. Dabei lasse sich oftmals nicht mit Sicherheit feststellen, wie sich das Vermögen des Steuerpflichtigen ohne die Vereinbarung des nichtigen Rechtsgeschäfts bis zu dem Stichtag entwickelt hätte, insbesondere, falls zwischen dem Geschäftsabschluß und dem Stichtag ein längerer Zeitraum liege.

Auch dieser Einwand des Reichsfinanzhofs gegen die Anwendbarkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die laufend veranlagten Steuern, den der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 17. August 1967(2) im Hinblick auf eine etwaige Wiederaufrollung der Einkommensbesteuerung gemäß § 5 Abs. 5 StAnpG bestätigt hat, erweist sich nicht als stichhaltig. Denn praktische Schwierigkeiten der Finanzbehörden und verwaltungstechnische Umständlichkeiten in dem Rahmen des Berichtigungsverfahrens dürfen kein Kriterium für die Auslegung von Rechtsnormen sein und zu einer Nichtanwendung gesetzlicher Vorschriften zu dem Nachteil der

---

(1) RFH, a.a.O., RStBl. 1936, Seite 118 linke Spalte.

(2) BFH, Urteil vom 17. August 1967 - IV R 80/67 - BStBl. 1968 II, Seite 94 rechte Spalte oben.

Steuerpflichtigen führen.[1] Das wäre unvereinbar mit den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gerechtigkeit der Besteuerung. Ferner muß der Argumentation des Reichsfinanzhofs in seinem Urteil vom 9. Januar 1936 entgegengehalten werden, daß der Besteuerung keine hypothetische Vermögenslage zugrunde gelegt werden kann, sondern nur der an dem jeweiligen Veranlagungsstichtag maßgebende, wirkliche Vermögensbestand, der nach den tatsächlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der Rückabwicklung des nichtigen Rechtsgeschäfts zu errechnen ist.

Für eine einschränkende Auslegung des § 5 Abs. 5 StAnpG und gegen eine Anwendung dieser Bestimmung auf die fortlaufend veranlagten Steuern sind von der steuerlichen Rechtslehre[2] außerdem das Stichtagsprinzip, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowie die in § 11 EStG verankerte Regelung hinsichtlich des Zufließens von Einnahmen innerhalb eines Besteuerungsabschnitts angeführt worden. Diese Erwägungen können aber ebenfalls nicht als durchgreifend angesehen werden.

---

(1) so auch Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm.17 zu § 225 AO (Seite 15);
Potthast, a.a.O., Seite 40;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 3 zu § 5 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 31.

(2) vergl. hierzu Becker - Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 5 (1) zu § 5 StAnpG;
v. Wallis in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 8 zu § 5 StAnpG;
Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 15;
Mattern - Meßmer, a.a.O., TZ. 2651;
Potthast, a.a.O., Seite 40 und 41;
Hoffmann, a.a.O., Finanz - Rundschau 1959, Seite 520.

Das Erfordernis, bei den wiederkehrend veranlagten Steuern auf einen Stichtag abzustellen, richtet sich nach der Struktur des jeweils in Betracht kommenden Gegenstands der Besteuerung. Damit ist jedoch noch keine Aussage darüber getroffen, ob die Besteuerung an Rechtsgeschäfte, andere Rechtsverhältnisse oder lediglich an äußere Umstände anknüpft, um eine Vielzahl von Wertbewegungen innerhalb einer Veranlagungsperiode oder einen Vermögensinbegriff vollständig zu erfassen.(1) Darüber hinaus haben sich namhafte Autoren der steuerrechtlichen Literatur(2) zu Recht gegen eine Überbetonung des für die laufend veranlagten Steuern geltenden Stichtagsprinzips ausgesprochen, das also eine Durchbrechung erfahren kann, wenn steuergesetzliche Vorschriften dies ausnahmsweise zulassen.

Eine einengende Auslegung des § 5 Abs. 5 StAnpG und die Beschränkung seines Anwendungsgebiets auf die einmalig erhobenen Steuern lassen sich ferner nicht auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung stützen. Zwar finden die handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung, nach denen die Geschäftsvorfälle fortlaufend aufzuzeichnen sind und daraus

---

(1) so auch Beker, a.a.O., Seite 34.

(2) Paulick, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 17 zu § 225 AO (Seite 17), der allerdings eine Durchbrechung des Stichtagsprinzips außer in den von der Steuerrechtsprechung anerkannten Irrtumsfällen nur dann zulassen will, wenn zur Zeit des Stichtages bereits eine Ungewißheit über die Wirksamkeit eines abgeschlossenen Rechtsgeschäfts besteht.
Ferner Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 17 zu § 4 StAnpG;
Felix Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 20;
außerdem Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 15.

die Bilanz zu errichten ist, gemäß § 5 EStG auch für das Steuerrecht Anwendung. Dabei steht der Gläubigerschutz in dem Vordergrund der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze. Diesem widerspricht es jedoch nicht, wenn die rückwirkende Beseitigung der wirtschaftlichen Folgen nichtiger Rechtsgeschäfte zu einem späteren Zeitpunkt als ein neuer Geschäftsvorfall verbucht wird, durch den der frühere Geschäftsvorgang aufgehoben wird.(1) Es ist daher nur folgerichtig, daß sich in dem Handelsrecht keine besonderen Regeln für die buchführungsmäßige Behandlung der Rückabwicklung des wirtschaftlichen Ergebnisses von Anfang an unwirksamer Rechtsgeschäfte herausgebildet haben.

Die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz dient demgegenüber anderen Zielsetzungen. Sie soll eine gleichmäßige, erfolgsgerechte Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ermöglichen. Deshalb bezwecken die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften, zu niedrige Bilanzansätze in dem Interesse des Steuergläubigers zu verhindern. Soweit das Bilanzsteuerrecht aber die Feststellung des tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolges zum Gegenstand hat, der in einem bestimmten Veranlagungszeitraum erzielt wurde, ist kein Grund ersichtlich, von Anfang an fehlgeschlagene Rechtsgeschäfte, die nachträglich wirtschaftlich rückgängig gemacht worden sind, bilanziell und steuerlich innerhalb des Veranlagungsabschnitts

---

(1) vergl. hierzu vor allem Boettcher, Zur Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit Wirkung für die Einkommensteuer, Steuer und Wirtschaft 1931, Spalte 643 bis 662 (Spalte 647).

zu berücksichtigen, in dem sie vereinbart waren. Denn der rechtliche Bezugspunkt, der die wirtschaftliche Rückabwicklung von vornherein nichtiger Rechtsgeschäfte trägt, muß der Abrechnungsperiode zugeordnet werden, in der des betreffende, ursprünglich unwirksame Rechtsgeschäft vorgenommen wurde.(1) Dagegen kann es auf den späteren Zeitpunkt nicht entscheidend ankommen, zu dem die beteiligten Steuerpflichtigen über die von Anfang an bestehende Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts Kenntnis erlangten, die dementsprechend die rückwirkende Beseitigung der zwischenzeitlich eingetretenen wirtschaftlichen Folgen des Rechtsgeschäfts ausgelöst hat. Für maßgebend muß also vielmehr der Veranlagungszeitraum gehalten werden, in dem das fragliche Rechtsgeschäft vereinbart wurde.

Schließlich läßt sich aus § 11 EStG keine einschränkende Auslegung des § 5 Abs. 5 StAnpG in dem Sinne seiner Nichtanwendbarkeit auf die fortlaufend veranlagten Steuern herleiten. Die Bedeutung der Bestimmung des § 11 EStG ist darin zu sehen, daß sie die zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben für die Einkommenbesteuerung mit Ausnahme der durch Bilanzen zu ermittelnden Gewinneinkünfte abgrenzt. Diese Vorschrift setzt demnach voraus, daß der Zufluß von Einnahmen oder die Vornahme von Ausgaben hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Grundlage beruht. Sofern jener Grund nach anderweitigen Rechtsnormen mit Wirkung für die Vergangenheit

---

(1) so in dem Ergebnis auch Flume, a.a.O., Seite 48 unten;
Beker, a.a.O., Seite 35 und 36.

von Anfang an weggefallen ist und infolgedessen eine Rückgewähr der vereinnahmten oder verausgabten Beträge durchgeführt wird, kann auch nicht über § 11 EStG eine Einnahme oder Ausgabe fiktiv aufrechterhalten werden, da in diesem Falle jede rechtliche und wirtschaftliche Beziehung für eine Anwendung des § 11 EStG auf die von vornherein ohne Rechtsgrund erlangten und zurückgezahlten Beträge fehlt.(1) Eine weitergehende Regelung und Bedeutung kann weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dem rechtssystematischen Zusammenhang der Bestimmung des § 11 EStG entnommen werden. § 11 EStG ist daher für die Klärung des Problems belanglos, ob § 5 Abs. 5 StAnpG auf die wiederkehrend veranlagten Steuern angewandt werden kann, weil die Vorschrift des § 11 EStG keine Aussage darüber enthält, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen die steuerlichen Folgerungen aus dem Wegfall von Einnahmen, die auf einem ursprünglich nichtigen Rechtsgeschäft beruhen, durch eine Berichtigung der früheren Veranlagung gezogen werden dürfen.(2)

---

(1) Anderer Auffassung ist der Bundesfinanzhof in seinem bereits erwähnten Urteil vom 13. Dezember 1963 - VI 22/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 185 linke Spalte. Der Bundesfinanzhof stellt darauf ab, daß durch die Rückzahlung in einem späteren Veranlagungszeitraum der Einnahmezufluß in einem früheren Veranlagungsabschnitt unberührt bleibe und nicht wieder aufgehoben werden könne. Der Vorgang der Rückgewähr müsse sich daher in der Veranlagungsperiode der Rückerstattung steuerlich auswirken.

(2) so auch Beker, a.a.O., Seite 36 und 37; Institut "Finanzen und Steuern", Seite 18 und 19. Vergl. hierzu ferner Judeich, Zurückgezahlte Einnahmen als Werbungskosten, Der Betriebs - Berater 1961, Seite 673 ff. (Seite 675 linke Spalte).

Von dem steuerrechtlichen Schrifttum[1] sind die einengende Auslegung des § 5 Abs. 5 StAnpG und seine Unanwendbarkeit auf die laufend veranlagten Steuern vereinzelt auch auf den in §§ 4 bis 7 BewG zum Ausdruck gelangten Gesetzesgedanken gestützt worden. Zwar läßt sich aus diesen Vorschriften in dem Umkehrschluß entnehmen, daß bei den Steuern, die nach Stichtagen laufend veranlagt werden, in dem Falle des Eintritts einer auflösenden Bedingung keine Berichtigung der schon erfolgten Steuerfestsetzungen stattfindet, wie an früherer Stelle in einem anderen Zusammenhang bereits eingehend erörtert worden ist.[2] Der Hinweis insbesondere auf § 5 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 BewG geht jedoch fehl. Denn der Anwendungsbereich dieser Bewertungsbestimmungen beschränkt sich trotz ihres allgemein gehaltenen Wortlauts auf die bewertungsrechtliche Behandlung der in Frage stehenden Geschäftsvorfälle. Allgemeine Rechtsgrundsätze können aus den §§ 5 und 7 BewG nicht hergeleitet werden.[3] Davon abgesehen

---

(1) Becker- Riewald - Koch, a.a.O., Anm. 4 (3) zu § 4 StAnpG;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 8 zu § 5 StAnpG;
Potthast, a.a.O., Seite 40.
Auch das oben erläuterte Urteil des Reichsfinanzhofs vom 9. Januar 1936 - III A 226/35 - RStBl. 1936, Seite 118 linke Spalte unten, weist zur Begründung seiner Ansicht über die Nichtanwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die laufend veranlagten Steuern zusätzlich auf die Bestimmungen der §§ 5 Abs. 2, 6 Abs. 2 und 7 Abs. 2 BewG hin.

(2) siehe dazu die Ausführungen in dem Abschnitt A des Zweiten Teils unter der Ziffer III, Seite 198 bis 200.

(3) in dem Ergebnis ebenso Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 21 und 22; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 17 und 18.

wirken sich die Bewertungsvorschriften und damit auch die §§ 4 bis 7 BewG in dem Ertragsteuerrecht als dem Hauptanwendungsgebiet der Steuerklauseln nicht aus. Das ergibt sich aus § 1 Abs. 2 BewG. Danach sind die allgemeinen Bewertungsvorschriften nicht anzuwenden, wenn ein Einzelsteuergesetz die für seinen Bereich geltenden Bewertungsfragen selbst regelt. Derartige eigenständige Bewertungsbestimmungen sind für das Gebiet des Einkommensteuerrechts in § 6 EStG verankert.

Als Ergebnis bleibt daher festzuhalten, daß sich der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 5 StAnpG nicht nur auf die einmalig erhobenen Steuern erstreckt, sondern darüber hinaus auch grundsätzlich die fortlaufend veranlagten Steuern umfaßt. Eine Beschränkung auf bestimmte Steuerarten läßt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift oder auf Grund von anderen steuerlichen Gesichtspunkten rechtfertigen.

Eine Einschränkung der Anwendungsmöglichkeit des § 5 Abs. 5 StAnpG auf die laufend veranlagten Steuern ist lediglich insoweit anzuerkennen, als die Berichtigung zu keiner oder nur zu einer sehr geringfügigen Änderung der steuerlichen Belastung führen würde. In diesem Falle wäre die Berichtigung bestandskräftiger Steuerbescheide für die Finanzverwaltung unzumutbar. Das gebietet der auch im Hinblick auf die Steuerrechtsverhältnisse geltende Grundsatz von Treu und Glauben[1] und trifft ebenso für die nicht fortlaufend veranlagten Steuern zu.

---

(1) Dieser Grundsatz ist nicht ausschließlich zugunsten der Steuerpflichtigen anzuwenden, sondern unter Umständen auch in dem berechtigten Interesse der Finanzämter. Siehe hierzu Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, Stuttgart 1958, Seite 36 ff.

Fortsetzung Seite 269

Fortsetzung von Seite 268 unten:

Eine Parallele ergibt sich dabei zu der Begrenzung der Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO, die auf dem Grundsatz der Rechtssicherheit sowie gleichfalls auf dem Grundsatz von Treu und Glauben beruht. Diese Einschränkung der Berichtigungsmöglichkeit besteht in der Notwendigkeit der nachträglichen Feststellung neuer Tatsachen von einigem Gewicht.

V. Der Sonderfall der stillschweigenden Steuerklauseln

1.) die bürgerlich - rechtliche Seite

a) die stillschweigend vereinbarte Bedingung als Ausgangspunkt

Bedingungen können nicht nur ausdrücklich, sondern auch stillschweigend vereinbart werden. Dabei kann eine stillschweigend erklärte Bedingung in dem Falle des Fehlens eines ausdrücklich getroffenen Bedingungsvorbehalts nur dann angenommen werden, wenn sich dafür konkrete Anhaltspunkte aus dem Zusammenhang der rechtsgeschäftlichen Regelung oder aus den sonstigen Umständen der Geschäftsvornahme ergeben.(1)

Die stillschweigenden Bedingungen sind von der Geschäftsgrundlage dahin abzugrenzen, daß sie im Gegensatz zu den zur Geschäftsgrundlage erhobenen Umständen als echte Bestandteile zu dem Inhalt der ihnen zugeordneten Rechtsgeschäfte gehören. Demgegenüber werden bei der Geschäftsgrundlage die Vorstellungen der Parteien über das Vorhandensein und den Fortbestand bestimmter Umstände, die für den Abschluß des betreffenden Rechtsgeschäfts von den Beteiligten als maßgeblich angesehen worden sind, nicht in das Rechtsgeschäft als Bestandteil desselben aufgenommen, sondern als selbstverständlich vorausgesetzt. Auf dieser Selbständigkeit der Geschäftsgrundlage gegenüber dem Vertragsinhalt beruht ihr

---

(1) siehe hierzu Knopp, in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm. 1 zu § 158 BGB; Erman - Hefermehl, a.a.O., Anm. 5 vor § 158 BGB.

Unterschied zu den stillschweigend vereinbarten Bedingungen.(1) Diese Abgrenzung, die theoretisch klar verständlich ist, kann in der Praxis oftmals erhebliche Schwierigkeiten bereiten, da die Berührungspunkte zwischen der Geschäftsgrundlage und der stillschweigenden Bedingung so eng sind, daß sich die Gefahr von Verwechselungen nicht immer ausschalten läßt.

Zwar sind Steuerklauseln als stillschweigend vereinbarte Bedingungen rechtlich denkbar und grundsätzlich für zulässig zu erachten. Denn wie jede Bedingung kann ebenso eine Steuerklausel nicht nur ausdrücklich, sondern auch stillschweigend zu dem Inhalt rechtsgeschäftlicher Erklärungen erhoben und diesen als Nebenbestimmung hinzugefügt werden. Damit eine stillschweigen vereinbarte Steuerklausel anerkannt werden kann, ist jedoch erforderlich, daß die Steuerpflichtigen der Finanzverwaltung den Nachweis der stillschweigenden Abrede einer Steuerklausel erbringen können, von der die Wirksamkeit des betreffenden Rechtsgeschäfts abhängig gemacht worden ist. Insoweit greift der Rechtsgrundsatz ein, daß sich die Vereinbarung von Bedingungen nicht vermuten läßt. Dieser Nachweis kann lediglich dann geführt werden, wenn konkrete Anhaltspunkte vorgetragen worden sind, aus denen offenkundig ist, daß sich die Erwartungen der Beteiligten über die steuerrechtlichen Auswirkungen ihrer Vertragsgestaltung

---

(1) so auch v. Staudinger - Weber, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Recht der Schuldverhältnisse, II. Band, Teil 1 b, § 242, 11. Auflage, Berlin 1961, Anm. E 41 und E 107, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung und das Schrifttum;
Knopp, in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm.390 zu § 242 BGB und Anm. 15 vor § 158 BGB.

im Hinblick auf eine bestimmte Steuerfolge nicht erfüllt haben und mit Sicherheit feststeht, daß sie das Rechtsgeschäft bei Kenntnis der Unrichtigkeit ihrer Vorstellungen über die objektive steuerliche Rechtslage und das Ausmaß der damit verbundenen Steuerbelastung nicht abgeschlossen hätten.(1)

Diese den Steuerpflichtigen obliegende Beweisführung, an die strenge Anforderungen gestellt werden müssen, wird ihnen in der Regel nicht gelingen. Das gilt insbesondere in den Fällen, in denen das der Steuerklausel zugrunde liegende Rechtsgeschäft, wie zumeist, in Schriftform vereinbart wurde, weil für schriftlich getroffene Abmachungen die Vermutung ihrer Vollständigkeit spricht. Deshalb scheitert die Feststellung der als stillschweigende Bedingungen vereinbarten Steuerklauseln regelmäßig an Beweisschwierigkeiten.(2) Daher muß ihr Anwendungsbereich auf seltene Ausnahmefälle beschränkt bleiben.

Mit einem solchen Ausnahmefall befaßte sich das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Februar 1962.(3) Dabei waren in eine Kommanditgesellschaft

---

(1) In diesem Sinne haben sich ebenso geäußert: Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 73; Böttcher - Beinert, a.a.O., Steuerklauseln, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, Titelblatt; Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 23 bis 25 und Seite 32 (TZ. 20 bis 25 sowie TZ. 44 und 45).

(2) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 b Mitte).

(3) BFH, Urteil vom 13. Februar 1962 - I 55/61 U - BStBl. 1963 III, Seite 84 = Der Betrieb 1962, Seite 1030.

die Kinder von Gesellschaftern in der Weise aufgenommen worden, daß ihre Eltern ihnen Anteile an dem Gesellschaftskapital geschenkt hatten. Das Finanzamt erkannte eine Mitunternehmerschaft der neu eingetretenen Kommanditisten nicht an. Die steuerlich nicht für zulässig erachteten Gewinnanteile der Kinder wurden daraufhin storniert und zurückgezahlt. Der Bundesfinanzhof entschied, diese Maßnahme könne steuerrechtlich mit rückwirkender Kraft anerkannt werden, weil davon auszugehen sei, daß die Gewinnbeteiligung der Kinder in erster Linie der Steuerersparnis dienen sollte und dementsprechend nur unter der Voraussetzung des Eintritts der beabsichtigten steuerlichen Wirkungen vertraglich festgelegt worden sei. Diese Voraussetzung könne auch stillschweigend vereinbart werden. Mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Februar 1962 wurde also der Gedanke der als stillschweigende Bedingung vereinbarten Steuerklausel erstmalig in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung erwähnt.

b) die mangelhafte Geschäftsgrundlage wegen nicht erwarteter steuerlicher Auswirkungen des Rechtsgeschäfts

Sofern eine Steuerklausel in der Form einer stillschweigend vereinbarten Bedingung nicht angenommen werden kann, erhebt sich die weitere Frage, ob sich die stillschweigenden Steuerklauseln ihrer Rechtsnatur nach zivilrechtlich unter das aus § 242 BGB abgeleitete Rechtsinstitut des Fehlens oder des Wegfalls der Geschäftsgrundlage

einstufen lassen. Unter einer Geschäftsgrundlage sind begrifflich gewisse grundlegende Umstände zu verstehen, die zwar weder ausdrücklich noch stillschweigend zu dem Inhalt eines Rechtsgeschäfts oder zu der Bedingung seiner Gültigkeit erklärt wurden, die aber auch nicht lediglich Beweggrund geblieben, sondern von beiden Parteien erkennbar oder von einer Vertragspartei unter Nichtbeanstandung durch die andere zu der Grundlage für den Abschluß des Rechtsgeschäfts gemacht worden sind.(1)

Zweifelhaft erscheint, ob auch steuerliche Erwägungen, Vorgänge oder Folgen als Geschäftsgrundlage in dem vorgenannten Sinne aufgefaßt werden können. Diese Frage ist vor allem in den Fällen von erheblicher Bedeutung, in denen die Rechtsgeschäfte von ihrem wirtschaftlichen Zweck und Ergebnis aus betrachtet an den durch sie ausgelösten, ungewöhnlich schwerwiegenden steuerlichen Rechtswirkungen scheitern, die bei der Vornahme der in Betracht stehenden Rechtsgeschäfte trotz sorgfältiger Prüfung von den an ihnen beteiligten Steuerpflichtigen nicht zu übersehen waren. Die Rechtsprechung hat sich zu diesem Problem nicht einheitlich geäußert.

So hat der Bundesgerichtshof in seinem Urteil vom 2. Februar 1951(2) die Ansicht vertreten, Vorstellungen, die sich die Parteien eines Kaufvertrages über seine steuerlichen Folgen für den

---

(1) zu dem Begriff der Geschäftsgrundlage vergl. statt aller v. Staudinger - Weber, a.a.O., Anm. E 93 ff. zu § 242 BGB, mit ausführlichen Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung und die Rechtslehre.

(2) BGHZ, Urteil vom 2. Februar 1951 - V ZR 15/50 - NJW 1951, Seite 517.

Käufer oder den Veräußerer machten, gehörten nicht zu der Geschäftsgrundlage des Kaufvertrages, wenn die Beteiligten diese Folgen nicht ausdrücklich während der Vertragsverhandlungen in einer bestimmten Art erörtert hätten. Dieser Meinung stimmte das Hanseatische Oberlandesgericht Hamburg in seinem Urteil vom 13. Mai 1954(1) zu. Es wies ergänzend darauf hin, daß eine nach dem Vertragsabschluß eingetretene, unerwartete Änderung der steuerrechtlichen Rechtsprechung keiner Vertragspartei unter dem Gesichtspunkt des Fortfalls der Geschäftsgrundlage das Recht einräume, von dem Vertrag zurückzutreten oder dessen Anpassung an die veränderte Rechtslage zu verlangen. Dieser Rechtsprechung hat sich ein Teil des Schrifttums(2) angeschlossen. Dabei wird vorwiegend darauf abgestellt, daß die Höhe der mit einem Rechtsgeschäft verbundenen Steuerbelastung ein übliches, internes Risiko der Parteien bilde, soweit nicht aus den Vertragsverhandlungen ausdrücklich etwas anderes hervorgehe. Keinesfalls sei stets die Annahme gerechtfertigt, daß der eine Vertragsteil für den anderen erkennbar oder beide Parteien gemeinsam von der Vorstellung ausgingen, die Gleichwertigkeit der vereinbarten Leistungen werde durch die steuerlichen Belastungen nicht beeinträchtigt.

---

(1) HansOLG Hamburg, Urteil vom 13. Mai 1954 - 2 U 49/54 - MDR 1955, Seite 226, mit ablehnender Besprechung von Wolf, Die steuerlichen Folgen eines Vertrages als Geschäftsgrundlage, in MDR 1955, Seite 722 und 723.

(2) v. Staudinger - Weber, a.a.O., Anm. E 677 bis E 679 zu § 242 BGB;
v. Godin, in RGRK zum Handelsgesetzbuch, 4. Band, 2. Auflage, Berlin 1961, Anm. 50 zu § 346 HGB Anhang;
Würdinger, in RGRK zum Handelsgesetzbuch, a.a.O., Anm. 49 e, Anhang zu § 374 HGB.

Dagegen lassen sich mehrere höchstrichterliche Entscheidungen anführen, in denen die gegenteilige Auffassung anerkannt und den an einem Rechtsgeschäft beteiligten Steuerpflichtigen bei einem einseitigen oder gemeinsamen Irrtum über die steuerlichen Auswirkungen ihrer rechtsgeschäftlichen Maßnahmen die Befugnis zugestanden wurde, sich von den vertraglich eingegangenen Verpflichtungen unter Berufung auf das Fehlen oder den Wegfall der Geschäftsgrundlage loszusagen. Das ist von dem Reichsgericht(1) wiederholt betont worden.

Auch die Finanzrechtsprechung(2) hat entschuldbare und klar nachweisbare Rechtsirrtümer der Steuerpflichtigen über die steuerlichen Rechtsfolgen der von ihnen getroffenen geschäftlichen

---

(1) RGZ, Urteil vom 26. September 1888 - I 191.196/88 - Band 22, Seite 81; RGZ, Urteil vom 26. Mai 1914 - II 136/14 - Band 85, Seite 103 ff. (Seite 106 ff); RGZ, Urteil vom 13. Juni 1929 - VI 696/28 - Band 125, Seite 37 ff. (Seite 40); RGZ, Urteil vom 1. April 1935 - VI 541/34 - - Band 147, Seite 228 ff. (Seite 232).

(2) BFH, Urteil vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400 = Band 65, Seite 433; BFH, Urteil vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255 = Band 74, Seite 690; Finanzgericht Münster, Urteil vom 22. Februar 1962 - I b 308/61 - EFG 1962, Seite 265, Nr. 282.

Maßnahmen unter bestimmten, einschränkenden Voraussetzungen ausnahmsweise für beachtlich gehalten.(1) Dabei deutete der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 10. April 1962(2) den zivilrechtlichen Gesichtspunkt der mangelhaften Geschäftsgrundlage an, indem er ausdrücklich darauf hinwies, daß bei der steuerlichen Beurteilung eines Vertrages die bürgerlich - rechtlichen Grundsätze des beiderseitigen Irrtums über die Geschäftsgrundlage nicht außer acht gelassen werden dürften, wenn der Zweck des Vertrages im Ergebnis durch seine unvorhersehbaren Steuerfolgen vereitelt werde.

In Anlehnung an diese Ausnahmerechtsprechung, die überwiegend auf Billigkeitserwägungen beruht und dogmatisch nicht als gefestigt bezeichnet werden kann, ist die Zulässigkeit der stillschweigenden Steuerklauseln von der steuerrechtlichen Literatur(3) unter Berufung auf das Rechtsinstitut des

---

(1) siehe hierzu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt A, unter der Ziffer I, Seite 150 bis 160.

(2) BFH, a.a.O., BStBl. 1962 III, Seite 257 linke Spalte. Ferner hielt der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 3. August 1960 - II 263/57 - HFR 1961, Seite 184, Nr. 186, einen schenkungsteuerlich beachtlichen Rücktritt von dem Vertrage wegen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage für möglich, nachdem die Beteiligten bei dem Abschluß des Vertrages davon ausgegangen waren, daß bestimmte Vorgänge nicht der Schenkungsteuer unterliegen, sie später aber dennoch zur Schenkungsteuer veranlagt wurden.

(3) Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44,b,2,bb zu §§ 4,5 EStG (Seite 356); Böttcher, a.a.O., Steuerberater Jahrbuch 1962/1963, Seite 75 bis 78; Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 2.Fortsetzungs - Blatt;

Fortsetzung Seite 278 unten

Fortfalls der Geschäftsgrundlage[1] allgemein bejaht worden, obwohl die Finanzrechtsprechung den von dem steuerrechtlichen Schrifttum geprägten Begriff der stillschweigenden Steuerklausel nicht verwendete oder in ihre späteren Entscheidungen übernommen hat. Dieser Auffassung der Rechtslehre ist grundsätzlich zuzustimmen.

Soweit in der steuerrechtlichen Literatur[2] vereinzelt Bedenken gegen die Anerkennung der

---

Fortsetzung von Seite 277 unten:

Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 865;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 30 ff.;
Ehlers, Rückstellungen als bilanzierte Steuerklauseln, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 1426 ff. (Seite 1427 rechte Spalte, und Seite 1428 linke Spalte);
Jurkat, Besteuerung der Gewinnabführung bei verunglückter Organschaft, Der Betriebs - Berater 1964, Seite 919 ff. (Seite 920 und 921);
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 2;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 487 linke Spalte;
Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 362 rechte Spalte.

---

(1) In den meisten Fällen kann lediglich von einem Fehlen, nicht aber von einem nachträglichen Wegfall der Geschäftsgrundlage gesprochen werden, weil die den Steuerpflichtigen in ihren Einzelheiten subjektiv unbekannte steuerliche Rechtslage zu der Zeit der Vornahme des betreffenden Rechtsgeschäfts objektiv feststeht. Ein Fortfall der Geschäftsgrundlage kommt dagegen lediglich in den Fällen einer späteren, unerwarteten Änderung der Steuergesetzgebung oder der Finanzrechtsprechung in Betracht. Das ist vornehmlich für die Dauerschuldverhältnisse von Bedeutung.

(2) Genschmer, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1587.

fehlerhaften Geschäftsgrundlage auf dem Gebiete des Steuerrechts erhoben worden sind, verkennt jene Meinung, daß es sich hierbei nicht um die Anwendung der bürgerlich - rechtlichen Geschäftsgrundlage auf das Steuerrecht handelt, sondern um die Frage der steuerrechtlichen Anerkennung zivilrechtlicher Folgen bei einer mangelhaften Geschäftsgrundlage.(1) Dabei muß jedoch berücksichtigt werden, daß von einem Fehlen der Geschäftsgrundlage im Hinblick auf den unvorhersehbaren Umfang der Steuerbelastung nur dann die Rede sein kann, wenn dadurch das vertraglich vorausgesetzte Äquivalenzverhältnis zwischen der Leistung und der Gegenleistung so beträchtlich gestört und erschüttert worden ist, daß ein Festhalten an dem Rechtsgeschäft für die an ihm beteiligten Parteien unter Abwägung sämtlicher Umstände des Einzelfalles unzumutbar erscheint. Hieraus ergibt sich zugleich die in dem Interesse der Wahrung der Rechtssicherheit notwendige Einschränkung der Berufungsmöglichkeit auf das Fehlen der Geschäftsgrundlage hinsichtlich unerwarteter steuerlicher Rechtswirkungen. Es kann sich daher immer nur um besondere Ausnahmefälle handeln, in denen das Rechtsinstitut des einseitigen oder gemeinsamen, gleichgerichteten Irrtums über die Geschäftsgrundlage ein Abweichen von dem Grundsatz gestattet, daß Rechtsirrtümer der Steuerpflichtigen über das Ausmaß der an rechtsgeschäftliche Vorgänge knüpfenden steuerlichen Rechtsfolgen zu ihren Lasten gehen. Keineswegs ist die Annahme eines Fehlens der Geschäftsgrundlage in allen

---

(1) ähnlich auch Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967 Spalte 453;
Beker, a.a.O., Seite 90.

Fällen gerechtfertigt, in denen sich die Beteiligten in einem Irrtum über die steuerrechtlichen Auswirkungen ihrer Rechtsgeschäfte befunden haben.(1) Soweit sich eine als stillschweigende Bedingung vereinbarte Steuerklausel nicht feststellen läßt, beschränkt sich deshalb der Anwendungsbereich der stillschwiegenden Steuerklauseln unter dem zivilrechtlichen Gesichtspunkt des Fehlens der Geschäftsgrundlage weitgehend auf die Fälle, in denen die von der Finanzrechtsprechung entwickelten, eng begrenzten Voraussetzungen zu der Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlicher Wirkung erfüllt sind.

---

(1) Hierzu sei ergänzend bemerkt, daß der Irrtum über die Steuerfolgen eines Rechtsgeschäfts in der Regel auch nicht dessen bürgerlich - rechtliche Anfechtbarkeit nach § 119 Abs. 1 BGB begründet, weil es sich zumeist lediglich um einen unbeachtlichen Irrtum in dem Beweggrund handelt. Denn die Ausübung des Gestaltungsrechts der Anfechtung einer abgegebenen Willenserklärung wegen eines Irrtums über den Erklärungsinhalt greift in diesem Falle nur unter der Voraussetzung durch, daß sich der betreffende Steuerpflichtige konkrete Vorstellungen über den Umfang der voraussichtlichen Steuerbelastung vor dem Vertragsabschluß gemacht und diese Erwartungen dem anderen Vertragsteil gegenüber rechtzeitig zur Kenntnis gebracht hat. So in dem Ergebnis auch
BFH, Urteil vom 3. August 1960 - II 263/57 - HFR 1961, Seite 184, Nr. 186 = Der Betrieb 1961, Seite 226;
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 865;
Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 452 unten;
Judeich - Felix, a.a.O., Anm. 27 zu § 5 StAnpG;
Beker, a.a.O., Seite 71;
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 484 linke Spalte.

Zusätzlich muß gefordert werden, daß die Maßgeblichkeit der steuerlichen Umstände für die Vornahme und den Inhalt des Rechtsgeschäfts eindeutig erkennbar ist. Insoweit müssen die Parteien in dem Rahmen der Vertragsverhandlungen zumindest Überlegungen hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen der geplanten rechtsgeschäftlichen Maßnahmen angestellt und darüber hinaus das Rechtsgeschäft nur unter der Voraussetzung einer bestimmten steuerrechtlichen Beurteilung abgeschlossen haben. Dieser Umstand muß die vertraglichen Vereinbarungen so stark beeinflußt haben, daß die Beteiligten darauf verzichteten, ihn vertraglich gesondert zu regeln. Denn nur dann kann sinnvollerweise bei einer wesentlich höheren Steuerbelastung als der ursprünglich erwarteten von einem Irrtum und somit von einem anfänglichen Fehlen der Geschäftsgrundlage gesprochen werden.

Zwar bestehen die privatrechlichen Folgen der mangelhaften Geschäftsgrundlage regelmäßig in einer Anpassung des Vertragsinhalts an die veränderten Umstände beziehungsweise in einem Rücktrittsrecht und bei Dauerschuldverhältnissen in einem außerordentlichen Kündigungsrecht.(1) Das schließt jedoch nicht aus, daß die Parteien, insbesondere bei einem nicht vorhandenen wirtschaftlichen Interessengegensatz, gemäß dem Grundsatz der Vertragsfreiheit eine rückwirkende Aufhebung des betreffenden Rechtsgeschäfts unverzüglich nach der Kenntniserlangung über dessen

---

(1) unrichtig insoweit Jurkat, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1964, Seite 920 und 921, der eine zivilrechtliche Unwirksamkeit des Vertrages bei einem Wegfall der Geschäftsgrundlage annimmt. Siehe dazu auch die Ausführungen von Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 30 bis 34 (TZ. 39 bis 48).

ungünstige steuerliche Auswirkungen im gegenseitigen Einvernehmen vereinbaren und entsprechend dieser Abrede die zwischenzeitlich eingetretenen wirtschaftlichen Folgen und dinglichen Rechtsänderungen wieder beseitigen.(1)

2.) die steuerrechtliche Seite

Sofern ausnahmsweise eine als stillschweigende Bedingung vertraglich vereinbarte Steuerklausel nachgewiesen werden kann, sind keine Bedenken dagegen ersichtlich, für den Fall des Eintritts der Bedingung steuerrechtlich die in § 5 Abs. 3 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 5 StAnpG verankerten Rechtsgrundsätze analog anzuwenden. Denn in diesem Falle ist das der stillschweigenden Steuerklausel zugeordnete Rechtsgeschäft von Anfang an als nichtig anzusehen.(2) Das bedeutet, daß unter der Voraussetzung der wirtschaftlichen Rückabwicklung des betreffenden Rechtsgeschäfts verfahrensrechtlich ein Berichtigungsanspruch oder darüber hinaus gegebenenfalls ein Steuererstattungsanspruch entsprechend § 5 Abs. 5 StAnpG zu gewähren ist.

---

(1) Diese Möglichkeit scheidet allerdings bei den Dauerrechtsverhältnissen wegen der dort auftretenden unüberwindbaren Schwierigkeiten bezüglich einer Rückabwicklung aus.

(2) Zur Klarstellung sei nochmals darauf hingewiesen, daß die auf den Zeitpunkt des Abschlusses des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts rückbezogenen Steuerklauseln gemäß der hier vertretenen Ansicht ihrer Rechtsnatur nach als unechte Gegenwartsbedingungen oder Scheinbedingungen aufzufassen sind.

Soweit als zivilrechtliche Rechtsgrundlage für die stillschweigenden Steuerklauseln lediglich die Grundsätze über das Fehlen der Geschäftsgrundlage in Betracht kommen können, läßt sich der Grundsatz der Unabänderlichkeit der Steuerschuld mit Hilfe von stillschweigenden Steuerklauseln nur unter den strengen Anforderungen durchbrechen, unter denen die Finanzrechtsprechung eine Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen wegen eines Irrtums über deren steuerliche Rechtsfolgen ausnahmsweise mit steuerrechtlicher Wirkung für zulässig erklärt hat.(1) Diese außerordentlich einschränkenden Voraussetzungen beruhen vornehmlich auf dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Sie bezwecken, besonders folgenschwere Härtefälle für die Steuerpflichtigen zu vermeiden. Damit ist zugleich gewährleistet, daß ein unkontrollierbarer Einbruch mit Hilfe des Rechtsinstituts der mangelhaften Geschäftsgrundlage in die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dementsprechend auch in die wirtschaftlichen Interessen des Steuergläubigers ausgeschlossen werden kann.

---

(1) siehe hierzu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt A, unter der Ziffer I, Seite 150 bis 160.

Abschnitt C

Die Zulässigkeit und die Folgen von Steuerklauseln, die nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts zurückwirken

I. Auflösend bedingte Steuerklauseln mit ex - nunc Wirkung

1.) die zivilrechtliche Seite

Rechtsgeschäfte, denen eine auflösend bedingte Steuerklausel mit ex-nunc Wirkung hinzugefügt worden ist, fallen bürgerlich - rechtlich unter die Bestimmung des § 158 Abs. 2 BGB.(1) Das jeweilige Rechtsgeschäft soll nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien bei dem Eintritt der auflösenden Bedingung für die Zukunft unwirksam sein. Mit dem Zeitpunkt des Bedingungseintritts endigen demgemäß die Wirkungen des Rechtsgeschäfts und der frühere Rechtszustand wird wieder hergestellt. Eine Rückwirkung der eingetretenen auflösenden Bedingung ist also zu verneinen. Dabei tritt die auflösende Bedingung dann ein, wenn rechtskräftig feststeht, daß das betreffende Rechtsgeschäft auf Grund der objektiv gegebenen steuerlichen Rechtslage in seinen

---

(1) Dabei soll in den nachstehenden Ausführungen die von der herrschenden Meinung geäußerte und hier abgelehnte Ansicht als richtig unterstellt werden, die Steuerklauseln seien ihrer zivilrechtlichen Rechtsnatur nach als echte Bedingungen in dem Sinne von § 158 BGB aufzufassen. Vergl. dazu die Eröterungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer I, 1 und 2, Seite 201 ff.

steuerrechtlichen Auswirkungen wesentlich ungünstiger zu beurteilen ist, als sich die beteiligten Steuerpflichtigen anläßlich der Vornahme des Rechtsgeschäfts vorgestellt hatten.

2.) die steuerrechtliche Seite

Die Steuerklauseln, die als auflösende Bedingungen mit ex - nunc Wirkung vereinbart werden, sind praktisch ohne nennenswerte Bedeutung. Denn durch sie lassen sich die auf Grund der Verwirklichung steuergesetzlicher Tatbestände entstandenen Steuerfolgen nicht rückwirkend für die Vergangenheit wieder beseitigen, weil sich die Hinfälligkeit der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte erst in dem Jahre des Bedingungseintritts auswirkt und steuerlich berücksichtigt werden kann. Davon bleibt aber die Veranlagung für den Zeitraum unberührt, in dem die in Frage stehenden Rechtsgeschäfte abgeschlossen und wirtschaftlich vollzogen wurden,(1) da der Veranlagungsabschnitt, dem der Bedingungseintritt zuzurechnen ist, in der Regel der Veranlagungsperiode der Geschäftsvornahme zeitlich nachfolgt. Aus dieser besonderen Eigenart der auflösend bedingten Steuerklauseln mit ex - nunc Wirkung ergibt sich zugleich, daß bei ihnen ein steuerrechtliches Rückwirkungsproblem, das vor allem hinsichtlich der nach Stichtagen laufend veranlagten Steuern bedeutsam sein kann, im Unterschied zu den auf

---

(1) so auch Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 80.

den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts rückbezogenen Steuerklauseln nicht in Erscheinung tritt. Aus dem Umstand, daß sich die einmal entstandenen steuerlichen Rechtsfolgen mit Hilfe von auflösend bedingt vereinbarten Steuerklauseln mit ex - nunc Wirkung grundsätzlich nicht wieder aufheben lassen, muß weiterhin gefolgert werden, daß ihr Anwendungsbereich eng begrenzt ist.

II. Aufschiebend bedingte Steuerklauseln

1.) die bürgerlich - rechtliche Seite

Rechtsgeschäfte, die mit einer aufschiebend bedingt vereinbarten Steuerklausel verbunden werden, sind zivilrechtlich unter die Vorschrift des § 158 Abs. 1 BGB einzuordnen.(1) Das Wesen der Rechtsgestaltung einer aufschiebenden Bedingung ist darin zu sehen, daß das betreffende Rechtsgeschäft erst bei dem Eintritt der Bedingung seine endgültige, volle Wirksamkeit erlangt und die mit ihm angestrebten Rechtsfolgen im Gegensatz zu den auflösenden Bedingungen erst zu diesem Zeitpunkt entstehen. Der bis dahin bestehende Schwebezustand wird dementsprechend durch den Bedingungseintritt mit Wirkung für die Zukunft beendet. Das bedeutet im Hinblick auf die Gültigkeit des mit einer aufschiebend bedingten Steuerklausel verknüpften Rechtsgeschäfts, daß diesem vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung lediglich gewisse Vorwirkungen beizumessen sind, die das Rechtsgeschäft während des Schwebezustands als ein vertragliches Schuldverhältnis eigener Art kennzeichnen.(2) Demzufolge kann ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft bis zu dem Bedingungseintritt auch keine steuerlichen Rechtswirkungen mangels steuergesetzlicher Tatbestandserfüllung entfalten.

---

(1) siehe hierzu die Erläuterungen unter der Fußnote (1) auf der Seite 284.

(2) vergl. dazu Knopp, in Soergel - Siebert, a.a.O., Anm. 7 zu § 158 BGB; Lehmann - Hübner, a.a.O., § 35, A, VI, 1, a (Seite 283).

Dabei gilt die aufschiebende Bedingung als eingetreten, wenn rechtsverbindlich festgestellt worden ist, daß die objektive steuerliche Rechtslage mit den diesbezüglichen Erwartungen der beteiligten Steuerpflichtigen anläßlich der Vornahme des Rechtsgeschäfts übereinstimmt. Erst in diesem Zeitpunkt werden die mit dem Rechtsgeschäft beabsichtigten Rechtsänderungen wirksam. Die aufschiebende Bedingung ist demgegenüber in dem umgekehrten Sinne als ausgefallen zu betrachten, wenn sich später herausstellt, daß die aus dem Abschluß und der etwaigen Durchführung des Rechtsgeschäfts herrührende Steuerbelastung von den hierauf gerichteten Vorstellungen der Parteien zu deren Nachteil abweicht und dem Umfang nach erheblich übersteigt. In diesem Falle ist das Rechtsgeschäft als nicht zustande gekommen anzusehen mit der Rechtsfolge, daß im voraus ausnahmsweise bewirkte Vertragsleistungen als rechtsgrundlos erlangt zurückgewähren sind.

2.) die steuerrechtliche Seite

Zwar bestehen gegen die Zulässigkeit der Verwendung von aufschiebend bedingten Steuerklauseln, die zuerst von B ö t t c h e r [1] in die Diskussion durch das Fachschrifttum eingeführt worden sind, weder auf Grund bürgerlich - rechtlicher Erwägungen noch unter steuerrechtlichen

---

(1) Böttcher, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Köln 1963, Seite 57 ff. (Seite 81 und 82).

Gesichtspunkten grundlegende Bedenken.[1] Denn im Hinblick auf die steuerlichen Rechtsfolgen wird der Grundatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs bei den aufschiebend bedingten Steuerklauseln ebensowenig wie durch die auflösend bedingten Steuerklauseln mit Wirkung ex - nunc wegen der fehlenden Rückwirkung beeinträchtigt. Eine nicht unwesentliche Einschränkung der

---

(1) so auch die in der steuerlichen Rechtslehre einmütig vertretene Meinung. Vergl. dazu
Böttcher, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1962/1963, Seite 81 und 82;
Böttcher - Beinert, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 3. Fortsetzungs - Blatt;
dieselben, Steuerklauseln in der Satzung, Der Betrieb 1966, Seite 87 ff. (Seite 88 rechte Spalte, und Seite 89);
Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 866 rechte Spalte oben;
Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff. (Seite 211);
Kayser, a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 489;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 25 bis 28 (TZ. 26 bis 33) sowie Seite 81 und 82 (TZ. 186 bis 189);
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 1 und 2;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1969, Seite 88 und 89 (TZ. 97 und 98);
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II, B, 2, Einzelfragen, Titelblatt;
Krause - Kärsten, Die Steuerklausel, Die steuerliche Betriebsprüfung 1964, Seite 162 rechte Spalte;
Mutze, a.a.O., Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 6;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 51 rechte Spalte unten.

Anwendungsmöglichkeit der aufschiebend bedingten Steuerklauseln ergibt sich jedoch aus zwei Gründen. Denn einmal setzt die Vereinbarung einer aufschiebend bedingten Steuerklausel voraus, daß der Vollzug des wechselseitigen Leistungsaustausches in Erfüllung des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts hinausgeschoben und bis zu dem Eintritt der Bedingung ausgesetzt werden kann. Wirtschaftliche Gegebenheiten und Bedürfnisse der beteiligten Parteien, die eine sofortige Leistungsbewirkung erfordern, können deshalb der Verwendung aufschiebend bedingter Steuerklauseln entgegenstehen.

Zum anderen darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß die Finanzbehörden und die Steuergerichte nur insoweit eine Entscheidung über die steuerrechtliche Beachtlichkeit und Behandlung zivilrechtlicher Rechtsgeschäfte zu treffen haben, als dafür eine Veranlassung in dem Rahmen des Besteuerungsverfahrens besteht. Eine solche Notwendigkeit ist aber lediglich dann anzuerkennen, wenn bereits steuerliche Auswirkungen eingetreten sind. Daher kann eine verbindliche Stellungnahme der Finanzverwaltung und der Steuergerichte über den Eintritt oder den Ausfall einer aufschiebenden Bedingung nur unter der Voraussetzung herbeigeführt werden, daß sich das noch nicht vollzogene, aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft steuerlich schon in irgendeiner Weise ausgewirkt hat. Sofern derartige steuerliche Auswirkungen fehlen, werden sich weder die Finanzämter noch die Steuergerichte mit der Frage der steuerrechtlichen Beurteilung des mit einer aufschiebend bedingten Steuerklausel versehenen Rechtsgeschäfts auseinandersetzen. Das ist aber regelmäßig der Fall. Deshalb läßt sich der mit einer aufschiebend

bedingten Steuerklausel angestrebte Zweck nur in wenigen Ausnahmefällen erreichen. Insoweit erfährt das Anwendungsgebiet der aufschiebend bedingt vereinbarten Steuerklauseln eine nicht unerhebliche Beschränkung.

Ein solcher Ausnahmefall, in dem ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft bereits steuerliche Rechtsfolgen ausgelöst hat, obwohl eine Leistungsbewegung noch nicht stattfand, ist dann gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger, der seinen der Besteuerung unterliegenden Gewinn durch die Aufstellung von Bilanzen ermittelt, nach den Grundsätzen des Bilanzsteuerrechts berechtigt ist, für die sich aus dem aufschiebend bedingten Rechtsgeschäft unter Umständen ergebende, zu der Zeit der Bilanzerrichtung aber noch ungewisse Verbindlichkeit eine Rückstellung einzusetzen.(1)

---

(1) Die Passivierung aufschiebend bedingter Schulden in der Ertragsteuerbilanz durch die Bildung entsprechender Rückstellungen wird regelmäßig nicht zu beanstanden sein, wenn mit deren Umwandlung in echte Zahlungsverpflichtungen an dem Bilanzstichtag ernsthaft gerechnet werden mußte. Denn Voraussetzung für die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung ist, daß die Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit mit einiger Wahrscheinlichkeit droht. Dabei kann sich die Ungewißheit sowohl auf die Frage erstrecken, ob eine Schuld überhaupt, also dem Grunde nach besteht, wie auch auf die Höhe der Schuld. Entscheidend ist weiterhin, daß die Verbindlichkeit mit der Geschäftstätigkeit in dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr in einem wirtschaftlichen Zusammenhang steht (Verursachungsprinzip). Vergl. hierzu
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 504 bis 509 zu §§ 4, 5 EStG;
Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 41 c zu §§ 4, 5 EStG;
Brönner, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Auflage, Stuttgart 1968, Seite 751 ff.

Denn in diesem Falle müssen die Finanzbehörden beziehungsweise die Steuergerichte verbindlich darüber entscheiden, ob der steuerpflichtige Gewinn durch die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz geschmälert werden durfte. Damit erhalten die an dem Rechtsgeschäft beteiligten Parteien zugleich Gewißheit über die Frage, ob die aufschiebende Bedingung in dem Sinne einer bestimmten steuerrechtlichen Behandlung des Rechtsgeschäfts eintritt oder ausfällt.

Das folgende von B ö t t c h e r - B e i n e r t (1) angeführte Beispiel mag dies verdeutlichen:

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung vereinbart mit ihrem Gesellschafter - Geschäftsführer für jedes Wirtschaftsjahr die unbedingte Zahlung eines zweifelsfrei angemessenen Gehalts von 60.000,- DM und außerdem die Vergütung einer umsatz- oder gewinnabhängigen Tantieme in Höhe von 40.000,- DM unter der aufschiebenden Bedingung, daß die Finanzverwaltung oder die Finanzgerichte hinsichtlich der Tantiemeleistungen Betriebsausgaben der Gesellschaft und keine verdeckten Gewinnausschüttungen annehmen. Dem Gesellschafter - Geschäftsführer steht gemäß der getroffenen Abrede zunächst nur der Betrag von 60.000,- DM als laufende Gehaltszahlung zu, während die restlichen 40.000,- DM erst nach dem Eintritt der aufschiebenden Bedingungen an ihn entrichtet werden sollen. In diesem Falle ist die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts also lediglich teilweise von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht. Bezüglich der

---

(1) Böttcher - Beinert, Steuerklauseln in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerbilanz, Einzelfragen, 3. Fortsetzungs - Blatt.

noch ungewissen Verpflichtung der Gesellschaft zu der Zahlung einer Tantieme wird in ihrer Ertragsteuerbilanz eine Rückstellung gebildet.

Das Finanzamt oder die Steuergerichte haben dann über die Berechtigung dieser Rückstellung zu befinden. Mit der rechtskräftigen Entscheidung ist zwangsläufig die Klärung der Frage nach dem Eintritt oder dem Ausfall der aufschiebenden Bedingung verbunden. Tritt die Bedingung ein, erhält der Gesellschafter - Geschäftsführer die Tantieme in voller Höhe, da er erst zu diesem Zeitpunkt den bedingt vereinbarten Anspruch auf die Zahlung der Tantieme endgültig erworben hat. Fällt die Bedingung aus, muß die für die Tantiemevergütung gebildete Rückstellung in der Weise aufgelöst werden, daß der um den Tantiemebetrag verminderte Gewinn in demselben Umfang erhöht wird. Ein steuerliches Rückwirkungsproblem entsteht insoweit ebensowenig wie sich die Frage nach einer verdeckten Gewinnausschüttung stellt, weil dem Gesellschafter - Geschäftsführer keine Tantiemeleistungen zugeflossen sind. Dieser Umstand wirkt sich gleichzeitig vorteilhaft für die Liquiditätsverhältnisse der Gesellschaft aus.

Dritter Teil Die Zulässigkeit und die Wirkungen von Satzungsklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen

I. Die praktische Bedeutung des Problems der Anerkennung von Satzungsklauseln zur Verhinderung verdeckter Gewinnausschüttungen

Die Frage nach der allgemeinen steuerlichen Beachtlichkeit der Satzungsklauseln zur Verhütung der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen ist wegen der ungewöhnlich einschneidenden Steuerbelastungen, die an die Feststellung verdeckter Gewinnausschüttungen anknüpfen, von erheblicher Tragweite. Insoweit besteht kein Unterschied zu den einzelvertraglichen, positiven Steuerklauseln, die der Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen dienen sollen.

§ 6 Abs. 1 Satz 2 KörpStG schreibt vor, daß bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Kapitalgesellschaften auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen sind. Dabei enthält das Gesetz keine Begriffsbestimmung hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen. In § 19 KörpStDV wird zu der Erläuterung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttungen lediglich eine Reihe typischer Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttungen aufgezählt. Deshalb haben sich die Finanzrechtsprechung[1] und das steuerrechtliche

---

(1) vergl. hierzu vor allem
RFH, Urteil vom 25. Juli 1934 -
I A 314/33 - RStBl. 1934, Seite 1363;
RFH, Urteil vom 9. Juli 1935 -
I A 37/34 - RStBl. 1935, Seite 1128;

Fortsetzung Seite 295 unten

Schrifttum[1] um eine rechtssystematische Klarstellung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttungen bemüht. Danach sind unter den verdeckten Gewinnausschüttungen begrifflich sämtliche Vermögensvorteile zu verstehen, die eine Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zu Lasten ihres der Besteuerung unterliegenden Gewinns ihren Gesellschaftern oder auf deren Veranlassung diesen nahestehenden dritten Personen oder Gesellschaften[2] mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis ohne gleichwertige Gegenleistungen zugewendet hat, die also in dem Geschäftsverkehr unter Fremden nicht oder zumindest nicht in derselben Höhe gewährt worden wären.

Fortsetzung von Seite 294 unten:

RFH, Urteil vom 25. Oktober 1963 -
I 325/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 17
= Band 78, Seite 46;
BFH, Urteil vom 22. April 1964 -
I 62/61 U - BStBl. 1964 III, Seite 370
= Band 79, Seite 382;
BFH, Urteil vom 3. Dezember 1969 -
I R 107/69 - HFR 1970, Seite 231, Nr. 230
= Der Betrieb 1970, Seite 569
= Der Betriebs - Berater 1970, Seite 434.

---

(1) siehe dazu insbesondere Herrmann - Heuer, a.a.O., Band VI, 12. Auflage, Köln 1950/1968, Anm. 34 ff. zu § 6 KörpStG;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 2. Auflage, Herne - Berlin 1969, Seite 33 ff.;
jeweils mit umfangreichen weiteren Hinweisen auf die höchstrichterliche Steuerrechtsprechung und die steuerrechtliche Literatur.

(2) Dabei werden die verdeckten Gewinnausschüttungen steuerlich jeweils den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft zugerechnet.

Die Folge der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist darin zu sehen, daß die Zuwendung, die in dem Vergleich zu der vereinbarten Gegenleistung das angemessene, sonst übliche Ausmaß überschreitet und die den körperschaftsteuerlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft als Aufwand unzulässigerweise gemindert hat, ihrem in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr erzielten und ausgewiesenen Gewinn außerhalb der Bilanz wertmäßig hinzugerechnet wird. Die steuerrechtlichen Wirkungen der verdeckten Gewinnausschüttungen bestehen einmal darin, daß die Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilenden Beträge nicht dem für berücksichtigungsfähige Gewinnausschüttungen im Sinne von § 19 Abs. 3 KörpStG geltenden, ermäßigten Steuersatz von 15 Prozent unterworfen sind, sondern vielmehr dem vollen Körperschaftsteuertarif von 51 Prozent für nicht ausgeschüttete Gewinne unterliegen (§ 19 Abs. 1 Ziff. 1 KörpStG), weil es an einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden, ordnungsgemäßen Gewinnverteilungbeschluß fehlt.(1)

Zum anderen werden die auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttungen begünstigten Gesellschafter in vollem Umfang zur Einkommensteuer nach § 20 Abs. 2 Ziff. 1 EStG herangezogen. Aus dieser

---

(1) Das hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 16. November 1965 - I 302/61 S - BStBl. 1966 III, Seite 97 = Band 84, Seite 268 ausdrücklich hervorgehoben. Der Bundesfinanzhof hat in diesem Urteil weiterhin ausgeführt, die von dem Gesetzgeber angeordnete unterschiedliche Besteuerung der verdeckten und der offenen Gewinnausschüttungen beruhe hauptsächlich auf wirtschaftspolitischen Erwägungen in dem Interesse der Förderung des Kapitalmarkts.

Doppelbesteuerung kann sich insgesamt eine Steuerbelastung ergeben, welche wertmäßig die Höhe der verdeckt zugewendeten Leistungen nahezu erreicht und in besonderen Einzelfällen unter Umständen sogar betragsmäßig übersteigt, wenn die infolge der verdeckten Gewinnausschüttungen anfallende zusätzliche Gewerbesteuer mit in Rechnung gestellt wird. Von den hierbei auftretenden Liquiditätsschwierigkeiten abgesehen, erweist sich der wirtschaftliche Zweck, den die Beteiligten mit dem gegenseitigen Leistungsaustausch verfolgten, durch das nicht vorhergesehene Ausmaß der Steuerbelastung später oftmals als vereitelt. Hinzukommt, daß sich die Beteiligten einer Vorteilszuwendung häufig überhaupt nicht bewußt gewesen sind. Dann stehen nicht nur die unerwünschten steuerlichen Auswirkungen, sondern auch die nicht leistungsgerechten Zuwendungen selbst im Widerspruch zu ihren geschäftlichen Absichten.

Das Bestreben der Steuerpflichtigen ist daher verständlich, wenn sie mit Hilfe von Satzungsklauseln der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen vorzubeugen und damit unkalkulierbaren Steuerrisiken als Folge von Unsicherheiten bei der Bewertung ihrer wechselseitig erbrachten Leistungen auszuweichen versuchen. Denn unter der Voraussetzung der steuerrechtlichen Anerkennung der Satzungsklauseln sind die ihnen zugeordneten Rechtsvorgänge bei einer steuerlichen Würdigung als verdeckte Gewinnausschüttungen von Anfang an als unwirksam zu betrachten, und zwar nur in Höhe des Mehrbetrages, um den der Wert der Leistung der Kapitalgesellschaft den Gegenwert des Gesellschafters übertrifft, weil lediglich insofern eine verdeckte Gewinnausschüttung

angenommen werden kann. Das hat zur Folge, daß die Gültigkeit der betreffenden Rechtsgeschäfte im übrigen unberührt bleibt.(1) Dabei entsteht mit der Vorteilszuwendung zugleich von vornherein ein Rückerstattungsanspruch der Kapitalgesellschaft in demselben Umfang, so daß von einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gesprochen werden kann, weil die hierzu notwendige Vermögensminderung der Gesellschaft und die damit übereinstimmende Vermögensmehrung des Gesellschafters fehlen. Diese Rückgewährforderung ist zu aktivieren, und der um den zurückerlangten Betrag erhöhte Bilanzgewinn läßt sich auf Grund eines nachträglich gefaßten, mit den einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen im Einklang stehenden Gewinnverteilungsbeschlusses offen ausschütten, wie im einzelnen noch ausführlich dargelegt werden soll. Auf diese Weise kann die Vorteilszuwendung dem für verdeckte Gewinnausschüttungen maßgebenden Körperschaftsteuersatz von 51 Prozent entzogen werden.

Aus den obigen Erwägungen wird deutlich, daß der Problematik der steuerrechtlichen Zulässigkeit der Satzungsklauseln eine überragende Bedeutung in dem Rahmen der Abwicklung des Leistungsverkehrs zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern beizulegen ist.

---

(1) Die Vorschrift des § 139 BGB greift nicht ein, da in der Regel nicht davon auszugehen ist, daß die Parteien das Leistungsgeschäft ohne den nichtigen Teil nicht abgeschlossen hätten. Dem würde insbesondere auch der Inhalt der in Frage kommenden Satzungsklausel entgegenstehen. Vergl. hierzu die in dem Ersten Teil unter der Ziffer III erwähnten Beispiele für die Fassung von Satzungsklauseln.

II. Die in der steuerrechtlichen Literatur vertretenen Argumente gegen und für die Beachtlichkeit von Satzungsklauseln

Während die Anerkennung der Steuerklauseln mit steuerrechtlicher Wirkung sowohl von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung als auch durch die steuerliche Rechtslehre weitgehend befürwortet wird, stehen den Autoren,(1) welche die Satzungsklauseln allgemein für zulässig

---

(1) Böttcher - Beinert, Steuerklauseln in der Satzung, Der Betrieb 1966, Seite 87 und 88;
Beckmann, Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betriebs - Berater 1967, Seite 532 ff.;
Felix, Schutz vor nachteiligen Rechtsfolgen aus der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, GmbH - Rundschau 1963, Seite 10 ff. (Seite 13);
derselbe, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 24;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band VI, Anm. 39 f zu § 6 KörpStG;
Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Köln 1969, Seite 177 ff. (Seite 212);
Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 68 und 69;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 79 und 80 (TZ. 180 bis 182);
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 20 bis 30;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Seite 83 bis 88 (TZ. 85 bis 96);
Gruß, Steuerklauseln gegen verdeckte Gewinnausschüttung? Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 79 und 80;
Henninger, Zum Anwendungsbereich von Satzungsklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1374 und 1375; derselbe, Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 3. Fortsetzungs - Blatt;

Fortsetzung Seite 300 unten

erachten, etwa ebenso viele Stimmen in der steuerrechtlichen Literatur(1) gegenüber, die eine Beachtlichkeit der Satzungsklauseln mit unterschiedlichen Begründungen aus zivilrechtlichen oder steuerrechtlichen Gesichtspunkten

---

Fortsetzung von Seite 299 unten:

derselbe, Neuzeitliche Steuerklauseln, in Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 2, Seite 725 ff. (Seite 730);
derselbe, Zur Behandlung von Satzungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, GmbH - Rundschau 1965, Seite 178 und 179;
derselbe, Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 570 bis 572;
Matthies, Satzungswidrige verdeckte Gewinnausschüttungen, Der Betrieb 1962, Seite 1093 und 1094;
Schuwardt, Anerkennung von Steuerklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 139 und 140;
Gaffron, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Satzungsklauseln im Handels- und Steuerrecht, GmbH - Rundschau 1971, Seite 38 ff.;
- ng. -, Zum Verhältnis von Satzungs- und Steuerklauseln, GmbH - Rundschau 1966, Seite 260 und 261;
- el. -, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836;
- rh. -, Zur zweckmäßigen Formulierung von Satzungsklauseln, GmbH - Rundschau 1968, Seite 42 und 43;
- el. -, Zur Abfassung von Steuerklauseln, Der Betrieb 1969, Seite 947 und 948.

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 b);
Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 865 ff. (Seite 868 rechte Spalte);
Grass, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 449 ff. (Spalte 457 und 458);

Fortsetzung Seite 301

Fortsetzung von Seite 300 unten:

Spitaler - Niemann, a.a.O., Seite 59;
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 136 zu § 2 EStG;
derselbe, Steuer- und Satzungsklauseln - Bedeutung und Wirksamkeit, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 505 ff (Seite 507);
Beker, a.a.O., Seite 110 und 111;
Fröhlich, a.a.O., Seite 105 ff.;
Kayser, Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 481 ff. (Seite 486 rechte Spalte und Seite 488);
Klemm, Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, Steuer - Warte 1966, Seite 166 ff. (Seite 167 rechte Spalte und Seite 168);
derselbe, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln? Der Betrieb 1966, Seite 1624 und 1625;
Engelhardt, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln, Steuer - Warte 1968, Seite 129 ff. (insbesondere Seite 130 rechte Spalte und Seite 131);
Weissenborn, Steuerklauseln und Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 5, Seite 503 ff. (Seite 509 und 510);
Weissenborn - Schaaf, Steuerklausel und Rückforderungsanspruch bei Kapitalgesellschaften, in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II, B, 1, Einzelfragen, Titelblatt.

generell ablehnen. Von dem steuerrechtlichen Schrifttum[1] ist teilweise zumindest vor einer bedenkenlosen Verwendung der Satzungsklauseln in dem Vertrauen auf ihre Wirksamkeit gewarnt, zur Vorsicht gemahnt und anstatt der Anwendung von Satzungsklauseln die Aufnahme individueller Steuerklauseln in die rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern empfohlen worden.

Soweit die Zulässigkeit der Satzungsklauseln vorwiegend aus privatrechtlichen Gründen verneint wird, ist die Meinung geäußert worden,[2] die

---

(1) Theis, Steuerliche Überlegungen am Jahresende 1966, Der Betrieb 1966, Seite 1985 ff. (Seite 1986 linke Spalte);
derselbe, Steuerliche Satzungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, GmbH - Rundschau 1967, Seite 148;
derselbe, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Der Betrieb 1967, Seite 1198;
derselbe, Steuerklauseln und Satzungsklauseln, Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 48 ff. (Seite 49 bis 51);
außerdem auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390);
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 rechte Spalte unten, und
Herrmann, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Seite 212.

(2) Beker, a.a.O., Seite 110 und 111;
Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 b);
Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 rechte Spalte;
Grass, a.a.O., Steuer und Wirtschaft 1967, Spalte 457 unten;
Kayser, a.a.O. Die Wirtschaftsprüfung 1968, Seite 486 rechte Spalte oben.
Dieser Auffassung hat sich zum Teil auch Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 79 (TZ. 181), angeschlossen, obwohl er die Anerkennung der Satzungsklauseln mit steuerlichen Auswirkungen grundsätzlich bejaht.

Satzungen und dementsprechend auch die in ihnen verankerten allgemeinen Steuerklauseln erfaßten nicht transformatorisch - automatisch die Einzelverträge, die von den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden natürlichen beziehungsweise juristischen Personen abgeschlossen worden seien. Darüber hinaus lasse sich durch die Satzung die Vertretungsbefugnis gegenüber Dritten nicht wirksam begrenzen. Die auf Grund des Gesellschaftsvertrages zur Geschäftsführung berufenen Organe seien lediglich in dem Innenverhältnis zu der Kapitalgesellschaft verpflichtet, die Satzung und damit auch eine Satzungsklausel zu beachten. Da das zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter bestehende besondere Schuldverhältnis von der Satzungsbestimmung selbst nicht berührt werde, könne die vorgenommene verdeckte Gewinnausschüttung zivilrechtlich durch die Satzungsklausel nicht in dem Sinne unmittelbar ergriffen werden, daß das zugrunde liegende Rechtsgeschäft teilweise nichtig sei mit der Rechtsfolge eines Rückerstattungsanspruchs der Kapitalgesellschaft hinsichtlich des dem begünstigten Gesellschafter zugewendeten Vorteils. Dieser habe den seine Gegenleistung übersteigenden Mehrbetrag in der Regel auf Grund einer anderweitigen Rechtsverpflichtung zurückzugewähren. Die Satzungsklausel könne allenfalls einen davon unabhängigen Verpflichtungsgrund zu der Rückerstattung des als Mehrbetrag erhaltenen Vermögensvorteils begründen.(1)

W e i s s e n b o r n (2) hat gegen die zivilrechtliche Wirksamkeit der Satzungsklauseln

---

(1) so vor allem Beker, a.a.O., Seite 111.

(2) Weissenborn, a.a.O., Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost, Gruppe 5, Seite 509.

zusätzlich eingewendet, die Organe der Kapitalgesellschaften seien schon nach den handelsrechtlichen Vorschriften verpflichtet, ihr Verhalten so einzurichten, wie es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entspreche. Handele ein Organ diesem Grundsatz zuwider, setze es sich der Gefahr der Haftung für den der Gesellschaft dadurch entstehenden Schaden aus. Darunter falle auch die Vorteilsgewährung gegenüber einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person oder Gesellschaft, sofern die empfangene Vorteilszuwendung nicht unzweifelhaft von den übrigen Gesellschaftern gebilligt worden sei. Die Festlegung einer besonderen Satzungsklausel sei deshalb nicht erforderlich, weil sie keinen neuen, selbständigen Verpflichtungsgrund schaffe.

Soweit Bedenken gegen die Anerkennung der Satzungsklauseln hauptsächlich unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten erhoben worden sind,(1) ist geltend gemacht worden, die Satzungsklauseln verstießen gegen den Grundsatz, daß die Rechtsbeziehungen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern auf einer von vornherein klar und eindeutig getroffenen Abrede beruhen müßten, um willkürlichen Gewinnbeeinflussungen und anderen Mißbräuchen wirksam begegnen

---

(1) siehe hierzu Klemm, a.a.O., Steuer - Warte 1966, Seite 167 rechte Spalte, und Seite 168;
derselbe, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 1624 und 1625;
Engelhardt, a.a.O., Steuer - Warte 1968, Seite 130 rechte Spalte, Seite 131 und Seite 133 rechte Spalte;
Weissenborn - Schaaf, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II, B, 1, Einzelfragen, Titelblatt;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 51.

zu können. Denn falls die Bestimmung des Wertes der Leistung einer Kapitalgesellschaft unter Umständen noch erhebliche Zeit nach dem Ablauf des in Frage stehenden Wirtschaftsjahres in der Schwebe bleibe und das Mißverständnis zwischen der vereinbarten Leistung und der Gegenleistung, wie zumeist, erst anläßlich der nächsten Betriebsprüfung durch die Finanzbehörde aufgedeckt und endgültig festgestellt werde, fehle es an einer von Anfang an klar getroffenen Rechtsgestaltung. Die Satzungsklauseln sollten daher in dem Ergebnis nur eine unzulässige, nachträgliche Beseitigung ursprünglich tatsächlich gewollter verdeckter Gewinnausschüttungen mit rückwirkender Kraft ermöglichen. Sie dienten deshalb zumindest in den Fällen gleichgerichteter Interessen der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter der Steuerumgehung. Das gelte insbesondere für Einmamm - Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Familiengesellschaften und Konzernunternehmen.

T i p k e - K r u s e [1] haben gegen die Beachtlichkeit der Satzungsklauseln außerdem den Einwand erhoben, sie führten in dem Rahmen der Besteuerung zu einer weitgehenden Unübersichtlichkeit, weil durch sie eine Vielzahl rechtsgeschäftlicher Maßnahmen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern global erfaßt und damit die jeweilige Regelung und die Aufnahme einer einzelvertraglichen Steuerklausel erübrigt werden solle.

---

(1) Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 b). Tipke räumte in seinen späteren Erörterungen zu dem Problem der Zulässigkeit der Satzungsklauseln in der NJW 1968, Seite 868 rechte Spalte unten, allerdings selbst ein, dieser Gesichtspunkt brauche rechtlich nicht erheblich zu sein.

Sofern die Zulässigkeit der Satzungsklauseln mit steuerlichen Auswirkungen von dem steuerrechtlichen Schrifttum anerkannt worden ist, werden die durch den Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 24. August 1961[1] angestellten Überlegungen zu der Frage der allgemeinen Beachtlichkeit der Steuerklauseln vereinzelt unmittelbar[2] oder mittelbar[3] auf die Satzungsklauseln übertragen. Dabei wird übersehen, daß sich sowohl die bürgerlich - rechtliche als auch die steuerliche Rechtslage bei den Steuerklauseln wesentlich von den privatrechtlichen und steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Satzungsklauseln unterscheidet, wie an späterer Stelle noch eingehend erörtert werden soll. Demzufolge kann die erwähnte Entscheidung des Bundesfinanzhofs für den Bereich der Satzungsklauseln nicht als einschlägig und maßgeblich bezeichnet werden. Eine Ausnahme hiervon ist lediglich insoweit gerechtfertigt, als der Bundesfinanzhof in jenem Urteil in allgemeingültigen Ausführungen in einem positiven Sinne zu dem Problem Stellung bezogen hat, ob den Steuerpflichtigen grundsätzlich die rechtliche Befugnis zugestanden werden kann, die endgültige Wirksamkeit ihrer Rechtsgestaltungen von deren für sie zunächst unvorhersehbaren oder jedenfalls ungewissen steuerlichen Auswirkungen abhängig zu machen.

---

(1) BFH, Urteil vom 24. August 1961
IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112
= Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13.

(2) so vor allem Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1374;
derselbe, a.a.O., GmbH - Rundschau 1965, Seite 178 rechte Spalte.

(3) Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 1093 und 1094;
Schuwardt, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 139;
- el. -, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836.

In der steuerrechtlichen Literatur[1] ist die Zulässigkeit der Satzungsklauseln teilweise auch auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966[2] gestützt worden. In dieser Entscheidung stellte der Bundesfinanzhof fest, verdeckte Gewinnausschüttungen könnten in der Regel nicht in dem Anschluß an ihren Aufgriff durch eine Betriebsprüfung auf Grund nachträglich gefaßter gesellschaftsrechtlicher Beschlüsse in dem Wege der Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 EStG in offene Gewinnausschüttungen zur Vermeidung des vollen Körperschaftsteuertarifs für nicht ordnungsmäßig ausgeschüttete Gewinne und zwecks Erlangung des erheblich günstigeren Körperschaftsteuersatzes für berücksichtigungsfähige Gewinnausschüttungen nach § 19 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 KörpStG in Verbindung mit § 19 Abs. 3 Satz 1 KörpStG umgewandelt werden. In seiner Urteilsbegründung wies der I. Senat des Bundesfinanzhofs unter Bezugnahme auf seine Urteile vom 24. Juni 1957[3] und vom 10. April 1962[4]

---

(1) so insbesondere von Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Seite 95 und 96 (TZ. 111).

(2) BFH, Urteil vom 30. November 1966 - I 310/62 - BStBl. 1967 III, Seite 152 = Band 87, Seite 394 = HFR 1967, Seite 195, Nr. 195 = StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 126 mit Anmerkung von Henninger. Diese Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist außerdem von Steinhardt, in Loepelmann, BFH - Besprechungen, erläutert worden.

(3) BFH, Urteil vom 24. Juni 1957 - I 143/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 400 = Band 65, Seite 433.

(4) BFH, Urteil vom 10. April 1962 - I 65/61 U - BStBl. 1962 III, Seite 255 = Band 74, Seite 690 = StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3.

zunächst darauf hin, daß die Voraussetzungen unter denen die Finanzrechtsprechung die rückwirkende Beseitigung der steuerlichen Folgen verdeckter Gewinnausschüttungen durch eine Bilanzänderung ausnahmsweise zugelassen habe, nach dem zu beurteilenden Sachverhalt nicht erfüllt seien. Der Bundesfinanzhof führte weiterhin aus, in der steuerlichen Rechtslehre werde für ein derartiges Vorgehen überwiegend die vorherige Festlegung von Satzungsklauseln gefordert.(1) Bei dem hier zu würdigenden Falle handele es sich aber auch nicht um die spätere Aufhebung geschäftlicher Maßnahmen, die auf einer von vornherein festgesetzten Satzungsklausel beruhe.

Zwar hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30. November 1966 zutreffend zwischen einer nachträglichen Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen und der Möglichkeit unterschieden, die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund einer von Anfang an bestehenden Satzungsklausel zu verhindern. Der Bundesfinanzhof hatte jedoch nach dem dort gegebenen Sachverhalt mangels Vorliegens einer Satzungsklausel keine Veranlassung, über die Frage der Zulässigkeit der Satzungsklauseln mit steuerlichen Rechtswirkungen zu entscheiden. Er konnte die Klärung dieser Problematik vielmehr dahingestellt sein lassen.

Deshalb ist die in dem steuerrechtlichen Schrifttum vertretene Auffassung, der Bundesfinanzhof habe mit seinem Urteil vom 30. November 1966 die steuerrechtliche Beachtlichkeit der Satzungsklauseln allgemein anerkannt, als verfehlt anzusehen.

---

(1) BFH, a.a.O., BStBl. 1967 III, Seite 153 linke Spalte.

Aus diesem Urteil läßt sich allenfalls die Schlußfolgerung herleiten, der Bundesfinanzhof hätte möglicherweise eine andere, für die beteiligten Steuerpflichtigen vorteilhaftere Entscheidung getroffen, wenn eine Satzungsklausel in dem zu beurteilenden Falle vorher festgelegt worden wäre.(1)

---

(1) so in dem Ergebnis auch Gruß, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 80 linke Spalte Mitte; Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 571 rechte Spalte; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 24; Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 rechte Spalte unten, Fußnote 33); Herrmann, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Seite 212.

III. Die Auffassung der Finanzverwaltung in den koordinierten Ländererlassen aus dem Jahre 1965

Die obersten Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer haben in mit dem Bundesminister der Finanzen abgestimmten Erlassen,(1) die aber in ihrem Wortlaut und Umfang zum Teil voneinander abweichen, in dem Jahre 1965 zu der Frage der nachträglichen, rückwirkenden Beseitigung verdeckter Gewinnausschüttungen und deren steuerrechtliche Behandlung bei den betreffenden Kapitalgesellschaften und ihren jeweils begünstigten Gesellschaftern Stellung genommen, wenn in dem Gesellschaftsvertrag vorsorglich die Bestimmung enthalten ist, daß die Organe der Gesellschaft nicht berechtigt sind, einem Gesellschafter oder einer den Gesellschaftern nahestehenden Person einen nicht genehmigten Vorteil zu gewähren, und diese in dem Falle der Zuwiderhandlung verpflichtet sind, die ihnen entgegen der Abrede zugewendeten

---

(1) Verfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 1. Juni 1965 - S 2520 A - St. 321 -, GmbH - Rundschau 1965, Seite 180 f.
= Deutsche Steuer - Zeitung 1965, Eildienst, Seite 291;
Erlaß des Finanzministeriums von Hessen vom 22. Juli 1965 - S 2520 - 38 - II 61 -, Der Betrieb 1965, Seite 1233;
Erla+ des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 4. August 1965 - S 2520 - 44 - 31 3 -
= Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 6. Juni 1965 - S 2520 - 311 - St H 231 (S 2520 - 124 - StO 231), Deutsche Steuer - Zeitung 1966, Eildienst, Seite 283
= GmbH - Rundschau 1966, Seite 199;
Erlaß des Finanzministers des Landes Schleswig - Holstein vom 12. August 1965 - S 2520 - 315 II/31 -, Deutsche Steuer - Zeitung 1965, Eildienst, Seite 378 und 379;
Erlaß des Finanzministeriums von Nordrhein -

Fortsetzung Seite 311 unten

Vermögensvorteile zurückzuerstatten oder wertmäßig zu ersetzen.

Mit jenen Erlassen, die eine einheitliche steuerrechtliche Beurteilung der in Betracht kommenden Geschäftsvorgänge seitens der Finanzämter bezwecken und deren Inhalt unter der Ziffer V, 1 und 2, noch näher dargestellt werden soll, ist zwar keineswegs die allgemeine Anerkennung der Satzungsklauseln mit steuerlichen Rechtsfolgen durch die Finanzverwaltung verbunden, wie von dem steuerrechtlichen Schrifttum(1) vereinzelt behauptet wurde. Darauf hat auch die Oberfinanzdirektion Hannover(2) in einer Zusatzbemerkung zu dem Erlaß des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 4. August 1965(3) ausdrücklich hingewiesen. Die in den Erlassen enthaltene Regelung

---

Fortsetzung von Seite 310 unten:

Westfalen vom 20. August 1965 - S 2520 - 7 - VB 4 -, Der Betriebs - Berater 1965, Seite 1059 und 1060
= Der Betrieb 1965, Seite 1233.

---

(1) Schuwardt, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 139 und 140;
Nolte, a.a.O., Der Betrieb 1970, Seite 510;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Seite 95 und 96 (TZ. 111).

(2) Oberfinanzdirektion Hannover, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1966, Eildienst, Seite 283 rechte Spalte oben.

(3) Erlaß des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 4. August 1965 - S 2520 - 44 - 31 3 -, Deutsche Steuer - Zeitung 1966, Eildienst, Seite 283 linke Spalte.

und zum Ausdruck gelangte Rechtsansicht der Finanzverwaltung kommt jedoch in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung sowie in ihren steuerlichen Auswirkungen, jedenfalls soweit die Kapitalgesellschaften betroffen sind, der steuerrechtlichen Anerkennung der Satzungsklauseln gleich.(1) Denn die Gesellschaften sind danach berechtigt, den Erstattungsanspruch nachträglich in der Bilanz des Jahres der Vorteilszuwendung in dem Wege der Bilanzberichtigung zu aktivieren und den hierdurch entstandenen Mehrgewinn tarifbegünstigt auszuschütten, so daß steuerlich infolge der Rückwirkung bei den Kapitalgesellschaften eine völlige Neutralisierung des Vorgangs der verdeckten Gewinnausschüttung eintritt. Deshalb haben H e r r m a n n - H e u e r, (2) G r u ß (3) und insbesondere T h e i s (4) die koordinierten Ländererlasse der Finanzverwaltung

---

(1) so auch Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 571 linke Spalte unten;
derselbe, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerklauseln II, B, 2, Einzelfragen, 1. Fortsetzungs - Blatt;
Spitaler - Niemann, a.a.O., Seite 59;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 29;
Engelhardt, a.a.O., Steuer - Warte 1968, Seite 130 linke Spalte unten.

(2) Herrmann - Heuer, a.a.O., Band VI, Anm. 39 f zu § 6 KörpStG.

(3) Gruß, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 80 linke Spalte oben.

(4) Theis, a.a.O., GmbH - Rundschau 1967, Seite 148 linke Spalte;
derselbe, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 1198 linke Spalte.

aus dem Jahre 1965 zu Recht als in sich widersprüchlich bezeichnet. Sie lassen jede klare gedankliche Linie vermissen, weil hinsichtlich der begünstigten Gesellschafter eine steuerliche Rückbeziehung ihrer Rückgabe- oder Wertausgleichsverpflichtung auf das Jahr der Vorteilsgewährung gemäß der Erlaßregelung ausscheidet. Zu dieser Einsicht muß sich die Finanzverwaltung teilweise auch selbst durchgerungen haben. Denn nur so ist es verständlich, daß mehrere Oberfinanzdirektionen, unter anderem die von Hannover und Koblenz, die ihnen unterstellten Finanzämter angewiesen haben, den in Frage stehenden Erlaß nicht allgemein anzuwenden.(1)

Der entscheidende Einwand, der gegen die im wesentlichen übereinstimmenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Bundesländer zu erheben ist, liegt darin begründet, daß sie nicht zu einer Klärung des Problems beigetragen haben, ob sich die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen mit Hilfe der Verwendung von Satzungsklauseln von vornherein ausschließen läßt oder ob lediglich eine spätere Rückgängigmachung bereits vollzogener verdeckter Gewinnausschüttungen unter bestimmten, einschränkenden Voraussetzungen erfolgen kann. Insoweit fehlt den betreffenden Erlassen eine klare Unterscheidung und Abgrenzung. Denn obwohl jeweils in dem einleitenden Absatz der Ländererlasse der Wesensgehalt einer vorsorglich in den Gesellschaftsvertrag von Kapitalgesellschaften aufgenommenen

---

(1) Auf diesen Umstand hat Theis, a.a.O., GmbH - Rundschau 1967, Seite 148 linke Spalte, und in Der Betrieb 1967, Seite 1198 linke Spalte unten, aufmerksam gemacht.

Satzungsklausel zwecks Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen herausgestellt worden ist, lassen die nachfolgenden Ausführungen der Finanzverwaltung erkennen, daß entsprechend ihrer Rechtsauffassung nur eine rückwirkende Beseitigung schon eingetretener verdeckter Gewinnausschüttungen in Betracht kommen kann, nicht jedoch eine von vornherein bestehende Unwirksamkeit der eingeräumten Vorteilsgewährung.

Das verdeutlicht vor allem die Feststellung der Oberfinanzdirektion Koblenz,(1) es erscheine unmöglich, Vertragsgestaltungen durch eine Satzungsklausel in der Schwebe zu halten, um abgeschlossene Geschäftsvorfälle wieder rückgängig machen zu können. Eine solche Rückgängigmachung sei lediglich in besonderen Ausnahmefällen für zulässig zu erachten. Dabei ist auf das bereits mehrfach erwähnte Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 1962(2) verwiesen worden.

---

(1) Verfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 1. Juni 1965 - S 2520 A - ST 321 - Deutsche Steuer - Zeitung 1965, Eildienst, Seite 291
= GmbH - Rundschau 1965, Seite 180.

(2) BFH, Urteil vom 10. April 1962 - I 65/61 - BStBl. 1962 III, Seite 255
= Band 74, Seite 690 / StRK KörpStG § 17 Allg. R. 3
Die Bezugnahme der Oberfinanzdirektion Koblenz auf dieses Urteil des Bundesfinanzhofs geht schon deshalb fehl, weil ihm weder eine Satzungsklausel noch eine ausdrückliche, individuelle Steuerklausel zugrunde lag, sondern allenfalls von einer stillschweigend vereinbarten Steuerklausel gesprochen werden kann.

Wenn aber nach der von der Finanzverwaltung geäußerten Meinung davon auszugehen ist, daß verdeckte Gewinnausschüttungen trotz des Vorhandenseins einer Satzungsklausel denkbar erscheinen, vollzogen werden können und sich deren nachträgliche, rückwirkende Beseitigung nur unter gewissen Umständen ausnahmsweise herbeiführen läßt, bedeutet dies eine offensichtliche Verkennung der hier allein interessierenden Problematik, ob die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund von Satzungsklauseln von Anfang an verhindert werden kann. Das haben namentlich auch B ö t t c h e r - B e i n e r t [1] betont. Denn falls den Satzungsklauseln die Wirkung zuzuerkennen ist, daß die zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen beziehungsweise Gesellschaften vereinbarten und durchgeführten Leistungsbewegungen insofern von vornherein als unwirksam anzusehen sind, als in ihnen eine unzulässige Vorteilszuwendung seitens der Gesellschaften erblickt werden muß, und in Höhe der verdeckt gewährten Leistungen von Anfang an ein entsprechender Rückerstattungsanspruch oder eine Wertausgleichsforderung besteht, stellt sich weder die Frage nach dem Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen noch nach deren etwaiger Rückgängigmachung mit rückwirkender Kraft.

Die Erlaßregelung der obersten Finanzbehörden der Bundesländer kann daher, insgesamt gesehen,

---

(1) Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 87 rechte Spalte.

nicht als eine rechtlich befriedigende Lösung des Problems der steuerrechtlichen Wirkungen der Satzungsklauseln betrachtet werden. Dabei darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß es rechtlich weitaus problematischer ist, eine verdeckte Gewinnausschüttung später rückwirkend wieder aufzuheben, anstatt sie durch klare, eindeutige, ernstgemeinte und im voraus getroffene Absprachen auszuschließen.(1)

---

(1) so auch Herrmann - Heuer, a.a.O., Band VI, Anm. 39 f. zu § 6 KörpStG.

IV. Stellungnahme zu der Frage der Zulässigkeit von Satzungsklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen

1.) die gesellschaftsrechtliche Seite

Bevor auf die eigentliche gesellschaftsrechtliche Problematik eingegangen wird, die mit der Frage nach der Anerkennung der Satzungsklauseln im Zusammenhang steht, soll zunächst der von der steuerlichen Rechtslehre(1) gegen die allgemeine Beachtlichkeit der Satzungsklauseln vorgebrachte Einwand erörtert werden, die Satzungen und damit auch die in ihnen verankerten generellen Steuerklauseln erfaßten nicht automatisch und transformatorisch die in dem Rahmen des Leistungsverkehrs zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern vereinbarten Einzelverträge. Zwar ist zuzugeben, daß den Satzungsklauseln eine solche unmittelbare Einwirkung ohne weitere, ergänzende Abmachungen unter den Beteiligten nicht beigemessen werden kann.

Um diese Bedenken gegen die allgemeine Wirksamkeit der Satzungsklauseln auszuräumen, hat M i t t e l b a c h (2) unter anderem vorgeschlagen, bei den rechtsgeschäftlichen Vorgängen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen beziehungsweise Gesellschaften die stillschweigende Vereinbarung einer Steuerklausel anzunehmen, wenn den Vertragspartnern das Bestehen und

---

(1) vergl. hierzu die auf der Seite 302 unter der Fußnote (2) angeführten Autoren.

(2) Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 80 (TZ. 182).

der nähere Inhalt der vorher festgelegten Satzungsklausel anläßlich des Abschlusses des jeweiligen Rechtsgeschäfts bekannt gewesen seien.

Dieser Ansicht kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil die Annahme der Abrede einer stillschweigend vereinbarten Steuerklausel in der Regel an überwindbaren Beweisschwierigkeiten scheitert und das Anwendungsgebiet der stillschweigend vereinbarten Steuerklauseln daher auf eng begrenzte Ausnahmefälle eingeschränkt bleiben muß,(1) so daß keineswegs in sämtlichen Fällen, in denen Satzungsklauseln nach den Vorstellungen der Beteiligten eingreifen und die angestrebten steuerlichen Wirkungen herbeiführen sollen, von einer stillschweigend vereinbarten Steuerklausel im Hinblick auf die geplanten und vollzogenen Rechtsgestaltungen ausgegangen werden kann. Dem würde im übrigen auch der besondere Zweck der Satzungsklauseln, nämlich die Regelung einzelvertraglicher Steuerklauseln zu ersparen, entgegenstehen.

Um den oben genannten Einwand gegen die allgemeine Zulässigkeit der Satzungsklauseln zu entkräften, hat S u d h o f f (2) geltend gemacht, die Satzung sei als Grundgesetz der Kapitalgesellschaften für deren geschäftsführende Organe als verpflichtend anzusehen und gelte zugunsten sowie zu Lasten der einzelnen Gesellschafter.

---

(1) siehe dazu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer V, 1, a (Seite 270 bis 273).

(2) Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 2. Auflage, München 1969, Seite 68 und 69.

Aus diesem Grunde sei eine Satzungsklausel auch dann verbindlich, wenn sie nicht ausdrücklich in die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern aufgenommen worden sei.

Dem kann in dieser Allgemeingültigkeit nicht beigetreten werden. Denn dabei wird von S u d h o f f übersehen, daß sich die Vertretungsbefugnis der geschäftsführenden Organe von Kapitalgesellschaften in dem Außenverhältnis im Unterschied zu der in dem angelsächsischen Rechtskreis vorherrschenden ultra - vires - Lehre, durch welche die Vertretungsmacht auf den statutarischen Gesellschaftszweck eingeengt ist, mit Hilfe von Satzungsbestimmungen nicht wirksam begrenzen läßt. Das ergibt sich aus § 82 Abs. 1 AktG 1965, der mit der entsprechenden, früher geltenden Vorschrift des § 74 Abs. 2 AktG 1937 übereinstimmt, und läßt sich ferner aus § 37 Abs. 2 GmbHG entnehmen.(1) Eine Beschränkung der Handlungsfähigkeit der geschäftsführenden Organe von Kapitalgesellschaften durch Satzungsregelungen kann nach der fast einhelligen Ansicht der Rechtslehre(2) nur in dem Innenverhält-

---

(1) Die Unbeschränkbarkeit der Vertretungsbefugnis beruht auf dem allgemeinen Rechtsgrundsatz, daß der Schutz des Rechtsverkehrs den Interessen des Vertretenen vorgeht. Siehe dazu außerdem die ähnlich lautenden Bestimmungen der §§ 50 Abs. 1 und 126 Abs. 2 HGB sowie des § 27 Abs. 2 GenG.

(2) vergl. hierzu Hachenburg - Schmidt - Schilling - Klug - Goerdeler, Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Band 2, 6. Auflage, Berlin 1959, Anm. 11 zu § 37 GmbHG; Scholz, Kommentar zum GmbH - Gesetz, 5. Auflage, Köln 1964, Anm. 6 bis 8 zu § 37 GmbHG.

nis zu der Gesellschaft[1] und gegenüber ihren Gesellschaftern erfolgen, soweit diese nicht als außenstehende Dritte zu betrachten sind. Diese Rechtsprinzip der Uneinschränkbarkeit der Vertretungsbefugnis ist allerdings auf das Verhältnis zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschafern wegen der dort bestehenden besonderen Rechtsbeziehungen nach der hier vertretenen Auffassung nicht anwendbar,[2] so daß der von S u d h o f f geäußerten Ansicht in ihrem Ergebnis zum Teil zugestimmt wird.

Um eine Geltung der Satzungsklauseln für die jeweiligen Einzelverträge zu erreichen und sicherzustellen, erscheint es aber unerläßlich, daß den rechtsgeschäftlichen Abreden, die einen Leistungsaustausch zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zum Gegenstand haben, ein Hinweis auf die Satzungsklausel beigefügt und deren Inhalt somit zu einem Bestandteil der betreffenden Rechtsgeschäfte erhoben wird.[3] Ob und inwieweit dabei die Vertretungsmacht der geschäftsführenden Organe im Hinblick auf etwaige, nachträglich festgestellte verdeckte Gewinnausschüttungen rechtswirksam eingeschränkt werden kann, soll an späterer Stelle dargelegt werden.

---

(1) siehe dazu § 82 Abs. 2 AktG 1965,
§ 74 Abs. 1 AktG 1937 und
§ 37 Abs. 1 GmbHG.

(2) siehe hierzu die nachstehenden Ausführungen auf den Seiten 328 bis 330

(3) Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 80 (TZ. 182), hält es dagegen nur für zweckmäßig, einen solchen Vermerk in die jeweiligen Einzelverträge aufzunehmen.

Die Wirksamkeit der Satzungsklauseln setzt weiterhin voraus, daß ein Rückforderungsanspruch der Kapitalgesellschaften gegen die begünstigten Gesellschafter in Höhe der Vorteilszuwendung nicht bereits aus anderen Rechtsgründen besteht. Soweit die Aktiengesellschaften betroffen sind, könnte ein derartiger Rückgewähr- oder Wertersatzanspruch auf § 62 Abs. 1 Satz 1 AktG 1965 in Verbindung mit § 57 Abs. 1 AktG 1965 gestützt werden. Danach sind die Aktionäre, die Leistungen entgegen dem in § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG 1965 normierten Rückerstattungsverbot von Einlagen erhalten haben, verpflichtet, die gesetzwidrig empfangenen Zuwendungen an die Gesellschaft zurückzugewähren. Dabei umfaßt der Begriff des Verbots der Rückgewähr von Einlagen alle Vorteilszuwendungen, die einem Anteilseigner mit Rücksicht auf seine Eigenschaft als Gesellschafter ohne gleichwertige Gegenleistungen außerhalb einer ordnungsmäßigen, gesetzlich allein zulässigen Gewinnverteilung zugeflossen sind (§§ 58 Abs. 5, 174 AktG 1965). Dementsprechend schließt das Verbot der Rückgewähr von Einlagen insbesondere jede Form der verdeckten Gewinnausschüttungen ein. Der Sinn dieser unabänderlichen und damit zwingenden gesetzlichen Regelung,(1) die auch schon in dem § 52 AktG 1937 enthalten war, liegt hauptsächlich darin begründet, daß das Gesellschaftsvermögen den Gläubigern als Haftungs-

---

(1) Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nach § 291 Abs. 3 AktG lediglich für Leistungen, die von einer Aktiengesellschaft auf Grund eines Beherrschungsvertrages oder eines Gewinnabführungsvertrages bewirkt werden. Hier gilt das strenge Verbot der Rückgewähr von Einlagen nicht.

grundlage für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft in vollem Umfang erhalten bleiben soll.[1] Ein Verstoß gegen den Grundsatz des Verbots der Rückgewähr von Einlagen hat die Nichtigkeit sowohl der zugrunde liegenden schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte als auch der ihnen zuzuordnenden dinglichen Übertragungsakte zur Folge (§ 134 BGB). Diese von Anfang an bestehende zivilrechtliche Nichtigkeit löst entsprechende Rückerstattungsforderungen oder Wertausgleichsansprüche

---

(1) siehe hierzu Kropff, Das Aktiengesetz, Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6. September 1965 nebst Einführungsgesetz und mit der Begründung des Regierungsentwurfs sowie einem Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags, Düsseldorf 1965, zu § 57 AktG (Seite 73);
v. Godin - Wilhelmi, Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, Band 1, 3. Auflage, Berlin 1967, Anm.2 und 4 zu § 57 AktG;
Gessler, Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Auflage, Frankfurt a.M. 1970, 1 und 2 zu § 57 AktG;
Gail, Aktienrechtliche Rückgewähr von Einlagen und steuerliche verdeckte Gewinnausschüttung - Gemeinsamkeiten und Unterschiede, Die Wirtschaftsprüfung 1970, Seite 237 ff.

Zu der früher geltenden Bestimmung des § 52 AktG 1937 vergl. vor allem
Fischer, in Gadow - Heinichen - Schmidt - Weipert, Großkommentar zum Aktiengesetz, 1. Band, 2. Auflage, Berlin 1961, Anm. 3 und 4 zu § 52 AktG;
Ballerstedt, Kapital, Gewinn und Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949, Seite 121 ff.; sowie
Meilicke, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gestaltung zivilrechtlicher Verhältnisse, Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Köln 1964, Seite 347 ff. (Seite 360 bis 362).
Darüber hinaus erfüllen die Vorschriften der §§ 52 AktG 1937 und 57 Abs. 1 AktG 1965 den weiteren Zweck, eine gleichmäßige Behandlung sämtlicher Aktionäre zu sichern und den Grundsatz der ausschließlichen Gewinnverteilung durch die Hauptversammlung zu wahren.

der Aktiengesellschaften gegen ihre durch die verbotswidrig erlangten Leistungen begünstigten Gesellschafter aus (§ 62 Abs. 1 Satz 1 AktG 1965). Dabei beruht die Rückgewährforderung ausschließlich auf gesellschaftsrechtlichen Grundlagen und entsteht unmittelbar kraft Aktienrechts. Die Grundsätze des bürgerlichen Rechts finden also daneben keine Anwendung.(1)

Das bedeutet im Hinblick auf die Wirkungsweise der Satzungsklauseln, daß durch sie nur ein zusätzlicher Verpflichtungsgrund zu der Rückerstattung der verdeckt zugewendeten Leistungen begründet werden kann, der neben die sich aus § 62 Abs. 1 Satz 1 AktG 1965 ergebende Verpflichtung zu der Rückgewähr der verschleierten Gewinnausschüttungen tritt. Insofern ist die Bedeutung der Satzungsklauseln für den Bereich der Aktiengesellschaften erheblich gemindert.(2)

---

(1) so auch v. Godin - Wilhelmi, a.a.O., Anm. 7 zu § 57 AktG;
Gessler, a.a.O., Anm. 1 zu § 62 AktG 1965.
Ebenso Fischer, in Gadow - Heinichen - Schmidt-Weipert, a.a.O., Band 1, Anm. 11 zu § 52 AktG 1937; sowie
Ballerstedt, a.a.O., Seite 128 und 138, hinsichtlich der alleinigen Anwendung der §§ 52, 56 AktG 1937 als Rechtsgrundlage für den Rückgewährungsanspruch.
Das ist jedoch nicht unstreitig. Die früher herrschende Meinung und die Rechtsprechung des Reichsgerichts vertraten den gegenteiligen Standpunkt. Sie faßten den Rückerstattungsanspruch der Aktiengesellschaft als dinglichen Herausgabeanspruch auf (§ 985 BGB) und wendeten darüber hinaus die Vorschriften des Bereicherungsrechts mit gewissen Einschränkungen an. Siehe dazu Fischer, in Gadow - Heinichen - Schmidt - Weipert, a.a.O., Band 1, Anm. 11 zu § 52 AktG; und Ballerstedt, a.a.O., Seite 127 und 128, jeweils mit weiteren Hinweisen auf das Schrifttum und die höchstrichterliche Rechtsprechung.

(2) Das trifft auch auf die positiven Steuerklauseln zu, soweit sie der Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen dienen sollen.

Demgegenüber läßt sich hinsichtlich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine andersartige Rechtslage feststellen. Während bei den Aktiengesellschaften das gesamte Gesellschaftsvermögen, auch soweit es den Betrag des Grundkapitals und der gesetzlichen Rücklagen übersteigt, vor unzulässigen Vorteilszuwendungen an einzelne Gesellschafter geschützt ist, besteht bezüglich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach § 30 Abs. 1 GmbHG lediglich ein Verbot der Ausschüttung des zu der Erhaltung des Stammkapitals notwendigen Vermögens zugunsten der Gesellschafter und eine damit übereinstimmende Rückerstattungspflicht in den Fällen gesetzwidrig vorgenommener Gewinnverteilungen (§ 31 Abs. 1 GmbHG).(1) Dabei gilt gemäß § 31 Abs. 2 GmbHG die weitere Einschränkung, daß von einem gutgläubigen Gesellschafter, der entgegen der Bestimmung des § 30 GmbHG eine Leistung von der Gesellschaft erhalten hat, nur dann die Rückgewähr des empfangenen Vorteils verlangt werden kann, wenn dies zu der Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger erforderlich ist. Insbesondere können demnach freie Rücklagen und Gewinnvorträge ausgeschüttet werden, ohne daß eine zwingende Vorschrift des Gesetzes verletzt wird.

---

(1) über die einzelnen Voraussetzungen der Vorschrift des § 30 Abs. 1 GmbHG, vor allem hinsichtlich der Frage, in welchen Fällen das Rückforderungsrecht des § 31 GmbHG begründet ist vergl.
Hachenburg - Schmidt - Schilling - Goerdeler, Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 1. Band, 6. Auflage, Berlin 1956, Anm. 7 zu § 30 GmbHG.

Aus dieser gesetzlichen Regelung muß gefolgert werden, daß keineswegs sämtliche rechtsgeschäftlichen Vorgänge zwischen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihren Gesellschaftern, die unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen sind, zivilrechtlich unter die Vorschriften der §§ 30 Abs. 1 und 31 Abs. 1 GmbHG fallen. Denn in der weitaus überwiegenden Mehrzahl der Fälle verdeckter Gewinnausschüttungen wird das zu der Erhaltung des Stammkapitals notwendige Gesellschaftsvermögen nicht angetastet sein.(1)

Infolgedessen sind solche rechtsgeschäftlichen Maßnahmen regelmäßig nicht kraft Gesetzes als nichtig anzusehen. Insofern besteht ein beträchtlicher Unterschied gegenüber der entsprechenden für die Aktiengesellschaften maßgeblichen gesellschaftsrechtlichen Regelung. In diesen Fällen erfüllen die Satzungsklauseln also ihre eigentliche Funktion, einen Rückgewähranspruch der Gesellschaften auf die satzungswidrig erlangten Vorteilszuwendungen zu begründen.(2) Daraus ergibt

---

(1) so auch Hachenburg - Schmidt - Schilling - Goerdeler, a.a.O., Band 1, Anm. 6 a zu § 30 GmbHG.

(2) Eine Rückerstattungsforderung der Gesellschaft beziehungsweise der übergegangenen und deshalb benachteiligten übrigen Gesellschafter gegen den begünstigten Gesellschafter kann bei dem Fehlen einer Steuer- oder Satzungsklausel allenfalls aus dem Gesichtspunkt der gesellschaftswidrigen Verletzung des Gleichbehandlungsgebots in dem Verhältnis zu den anderen Gesellschaftern hergeleitet werden, wenn diese die Vorteilszuwendung nicht billigen. Siehe hierzu im einzelnen Ballerstedt, a.a.O., Seite 174 ff., und Meilicke, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1963/1964, Seite 363.

sich zugleich, daß die Satzungsklauseln in erster Linie für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung bedeutsam sind.

Im Hinblick auf die Zulässigkeit der Satzungsklauseln bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist das weitere Problem zu klären, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen sich die Vertretungsmacht der Geschäftsführer in dem Sinne eines Verbots der Vornahme verdeckter Gewinnausschüttungen durch eine Satzungsklausel rechtswirksam begrenzen läßt. Auf Grund einer solchen Satzungsbestimmung wird zunächst einmal die Geschäftsführungsbefugnis der betreffenden Gesellschaftsorgane rechtswirksam beschränkt. Denn diese sind gemäß § 37 Abs. 1 GmbHG in dem Innenverhältnis der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, die Beschränkungen einzuhalten, die für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, durch den Gesellschaftsvertrag festgesetzt und ihnen auferlegt worden sind. Bei den verdeckten Gewinnausschüttungen, die entgegen einer Satzungsklausel erfolgen, überschreiten die geschäftsführenden Organe der Gesellschaft also ihre Geschäftsführungsbefugnis. Sie sind dementsprechend verpflichtet, der Gesellschaft den daraus entstandenen Schaden zu ersetzen (§ 43 GmbHG).

Hinsichtlich der rechtlichen Wirksamkeit satzungswidriger Rechtshandlungen der Geschäftsführer sind aber Einschränkungen ihrer Geschäftsführungsgewalt, die in dem Innenverhältnis zu der Gesellschaft durch darauf gerichtete Satzungsvorschriften möglich sind, grundsätzlich ohne Einfluß. Für deren Beachtlichkeit kommt es vielmehr allein ausschlaggebend auf die Vertretungsmacht

der Geschäftsführer in dem Rahmen des Außenverhältnisses zwischen der Gesellschaft und Dritten an. Dazu bestimmt § 37 Abs. 2 GmbHG, daß einer Beschränkung der Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers gegen dritte Personen keine rechtliche Wirkung zuzuerkennen ist. Die Vertretungsmacht des geschäftsführenden Organs einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist demzufolge grundsätzlich unbeschränkt und uneinschränkbar. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird nur in den Fällen zugelassen, in denen die Vertretungsbefugnis in einer für den Dritten erkennbaren Weise mißbraucht worden ist oder der Geschäftsführer und der Dritte zu dem Nachteil der Gesellschaft in Schädigungsabsicht zusammengewirkt haben. Diese Ausnahmetatbestände greifen jedoch vor allem dann nicht ein, wenn die satzungswidrigen, verdeckten Gewinnausschüttungen unbewußt und unbeabsichtigt vorgenommen worden sind.(1) Außerdem bildet das Verbot des Selbstkontra-

---

(1) Die nicht unbestrittene Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen auch unbewußt und unbeabsichtigt erfolgen können, hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 3. Dezember 1969 - I R 107/69 - HFR 1970, Seite 231, Nr. 230 = Der Betrieb 1970, Seite 569 = Der Betriebs - Berater 1970, Seite 434, in einem positiven Sinne beantwortet. Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt also begrifflich nicht voraus, daß die Steuerpflichtigen ihren Charakter als verdeckte Gewinnausschüttung erkannt haben.
Vergl. zu dieser Streitfrage außerdem Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 87 und 88;
Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 1093;
Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Seite 84 (TZ. 88); sowie
Engelhardt, a.a.O., Steuer - Warte 1968, Seite 131 linke Spalte;
Gaffron, a.a.O., GmbH - Rundschau 1971, Seite 39 linke Spalte oben.

hierens gemäß § 181 BGB eine Grenze für die Vertretungsbefugnis des geschäftsführenden Gesellschafters, sofern ihm dies nach dem Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich gestattet ist.

Für die Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaften mit beschränkter Haftung und ihren Gesellschaftern gilt die zusätzliche Besonderheit, daß § 37 Abs. 2 GmbHG keine Anwendung finden kann, wenn der einzelne Gesellschafter seiner Gesellschaft nicht als Dritter gegenübertritt und deshalb auch nicht als Dritter in dem Sinne des § 37 Abs. 2 GmbHG angesehen werden kann.(1) Das trifft auf alle diejenigen Fälle zu, in denen sich die Gesellschafter und ihre Gesellschaft auf der Ebene des Gesellschaftsrechts gegenüberstehen. Im Hinblick auf diese Rechtsvorgänge des innergesellschaftlichen Lebenskreises läßt sich daher die Vertretungsmacht der geschäftsführenden Organe durch vorher festgelegte Satzungsbestimmungen rechtswirksam einschränken und somit die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen von vornherein ausschließen.

Soweit es sich um individualrechtliche Rechtsgeschäfte handelt, die eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit außenstehenden, gesellschaftsfremden Dritten ebenso wie mit einem ihrer Gesellschafter vereinbaren kann, wie zum Beispiel vertragliche Abreden über die Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens, erscheint es zweifelhaft und fragwürdig, ob die Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer auch in diesen Fällen

---

(1) so auch Hachenburg - Schilling - Klug - Goerdeler, a.a.O., Band 2, Anm. 11 zu § 37 GmbHG;
Scholz, a.a.O., Anm. 8 zu § 37 GmbHG;
Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 88 linke Spalte.

mit Rücksicht auf die besonderen gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der jeweiligen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern durch Satzungsklauseln, die verdeckte Gewinnausschüttungen für unzulässig erklären, rechtswirksam begrenzt werden kann. Das wird von der herrschenden Auffassung(1) unter Berufung auf den zwingenden Charakter der Vorschrift des § 37 Abs. 2 GmbHG nahezu einmütig abgelehnt. Dabei ist jedoch außer acht gelassen worden, daß diese Bestimmung über die grundsätzliche Unbeschränkbarkeit der Vertretungsmacht der geschäftsführenden Organe auf dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Vorrangigkeit des Schutzes des Rechtsverkehrs gegenüber den Interessen der vertretenen Gesellschaft und ihrer Gesellschafter beruht. Dieser Schutzgedanke verliert aber dann seine Berechtigung, wenn der Gesellschaft kein schutzwürdiger, außenstehender Dritter gegenübertritt, sondern vielmehr ein Gesellschafter selbst, an den überhöhte und damit ungerechtfertigte Leistungen zu dem Nachteil der Gesellschaft und der übrigen Gesellschafter zugewendet worden sind. Würde in diesen Fällen bei einer rein formalistischen Betrachtungsweise an einer Anwendung des § 37 Abs. 2 GmbHG festgehalten, so wäre das zwar durch den Wortlaut jener

---

(1) vergl. dazu Hachenburg - Schmidt - Schilling Klug - Goerdeler, a.a.O., Band 2, Anm. 11 zu § 37 GmbHG;
Scholz, a.a.O., Anm. 8 zu § 37 GmbHG;
Beker, a.a.O., Seite 110, mit weiteren Hinweisen auf das zivilrechtliche Schrifttum;
Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 535 rechte Spalte oben, ebenfalls mit zusätzlichen Literaturnachweisen;
Fröhlich, a.a.O., Seite 109.
Anderer Ansicht sind
Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 88 linke Spalte.

Bestimmung gedeckt, nicht aber mit dem eigentlichen Sinn und Zweck in Einklang zu bringen sein, die in der Vorschrift des § 37 Abs. 2 GmbHG zum Ausdruck gelangt sind.

Es ist deshalb nicht einzusehen, daß sich die Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch im Hinblick auf die letztere Fallgruppe nicht rechtswirksam einschränken läßt, falls in Satzungsklauseln die Unzulässigkeit verdeckter Gewinnausschüttungen festgelegt worden ist. Insoweit muß § 37 Abs. 2 GmbHG einengend ausgelegt werden.(1) In einem ähnlichen Sinne haben sich auch B ö t t c h e r - B e i n e r t (2) geäußert. Sie haben zutreffend darauf hingewiesen, es verstoße zumindest gegen die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht, wenn sich die Gesellschafter ungeachtet einer Satzungsbestimmung, in der sie die Interessen der Gesellschaft ihren eigenen Belangen übergeordnet hätten, später auf die gesetzlich verankerte Unbeschränkbarkeit der Vertretungsmacht des Geschäftsführers berufen würden.

Damit sind die Bedenken, die das steuerrechtliche Schrifttum gegen die Anerkennung der Satzungsklauseln aus zivilrechtlichen Erwägungen erhoben hat, im wesentlichen widerlegt. Dabei ist zu berücksichtigen, daß es für die Frage der Zulässigkeit der Satzungsklauseln letztlich nicht entscheidend darauf ankommen kann, ob sich auch aus

---

(1) Die hier angestellten Erörterungen erstrecken sich sinngemäß auch auf die entsprechende Bestimmung des § 82 Abs. 1 AktG 1965.

(2) Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 88 linke Spalte.

anderen Rechtsgründen eine Verpflichtung zu der Rückerstattung des zugewendeten Vermögensvorteils ergibt. Das gilt vornehmlich für die Aktiengesellschaften, in deren Gesellschaftsverträge Satzungsklauseln eingefügt worden sind. In diesen Fällen bedarf es zwar keiner Satzungsklausel zu der Geltendmachung des Rückgewähranspruchs bezüglich der verdeckt empfangenen Leistungen. Aber selbst wenn sich eine Rückerstattungsforderung der Kapitalgesellschaften auf einen anderen zivilrechtlichen Rechtsgrund stützen läßt, bietet die Verwendung von Satzungsklauseln den Vorteil, daß der Rückgewährungsanspruch nachträglich in dem Wege der Berichtigung der Bilanz aktiviert werden kann, die für das Wirtschaftsjahr errichtet worden ist, in dem die Vorteilszuwendung erfolgte. Die für den Veranlagungszeitraum der Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung maßgebliche Bilanz bleibt von dieser Berichtigung demgemäß unberührt. Auch darin zeigt sich die besondere Bedeutung der Tatsache, daß die Satzungsklauseln nicht zu einer späteren Beseitigung, sondern zu einer ursprünglichen, teilweisen Unwirksamkeit von Geschäftsvorfällen führen. Nur insoweit kann eine anfängliche Unrichtigkeit der Bilanz eintreten, die für das Wirtschaftsjahr der verdeckten Gewinnausschüttung aufgestellt wurde. Dabei muß zunächst die Handelsbilanz berichtigt werden. Die Berichtigung ist dann auch auf die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz auszudehnen, weil sie einen von vornherein bestehenden Erstattungsanspruch nicht ausweist. Nach dem Rückerwerb des satzungswidrig zugewendeten Vermögensvorteils durch die Gesellschaft sind die Veranlagungen für den betreffenden Steuererhebungsabschnitt in entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG in

Verbindung mit § 5 Abs. 3 StAnpG zu berichtigen, soweit die Steuerbescheide für das Jahr, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden hat, schon rechtskräftig geworden sind.

Bei dem Fehlen einer Satzungsklausel erscheint es zumindest fraglich, ob sich eine zeitliche Zurückverlagerung der Aktivierung der Rückerstattungsforderung in sämtlichen Fällen erreichen läßt.(1) Es muß vielmehr davon ausgegangen werden, daß ohne eine Satzungsklausel regelmäßig lediglich eine gewinnerhöhende Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz in dem Geschäftsjahr in Betracht kommen kann, in dem der Sachverhalt einer ungerechtfertigten Vorteilszuwendung bekannt geworden ist.

Die Aktivierung eines Rückgewähranspruchs oder einer Wertausgleichsforderung auf Grund einer Satzungsklausel in dem Wege der Bilanzberichtigung ermöglicht darüber hinaus, die Zahlungsfähigkeit des begünstigten Gesellschafters zu berücksichtigen, indem für den Fall einer späteren Verschlechterung seiner Vermögensverhältnisse eine entsprechende Wertberichtigung als Passivposten in der Bilanz eingesetzt oder eine gewinnmindernde Abschreibung der Rückerstattungsforderung vorgenommen werden kann. Das ist bei einer Hinzurechnung des zugewendeten Mehrbetrags als verdeck-

---

(1) so auch Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 22. Vergl. hierzu ferner Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1374 rechte Spalte; derselbe, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 3. Fortsetzungs - Blatt; derselbe, a.a.O., GmbH - Rundschau 1965, Seite 178 linke Spalte; Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 75 zu § 4 EStG.

te Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz ausgeschlossen. Auf diesen Umstand hat insbesondere H e n n i n g e r [1] hingewiesen.

2.) die steuerrechtliche Seite

Im Hinblick auf die steuerrechtliche Beachtlichkeit der Satzungsklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen ist in erster Linie die Frage nach der Ernsthaftigkeit ihrer Festlegung und Durchführung durch die Steuerpflichtigen von ausschlaggebender Bedeutung.[2] Dabei müssen an die Beurteilung der Ernsthaftigkeit solcher Abreden wegen der zumeist gleichgerichteten Interessenlage der Betroffenen strenge Anforderungen gestellt werden, um Mißbräuche und Steuerumgehungsversuche zu verhindern.

---

(1) Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1375 linke Spalte unten;
derselbe,a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 3. Fortsetzungs - Blatt;
derselbe, a.a.O., GmbH - Rundschau 1965, Seite 178 linke Spalte;
derselbe, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 571 linke Spalte unten.
Dieser Ansicht hat sich auch das Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 23, angeschlossen.

(2) vergl. hierzu auch Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen,a.a.O.,Seite 87(TZ.93 und 94);
Klemm, a.a.O.,Steuer - Warte 1966, Seite 169;
derselbe, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 1625;
Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 1093; rechte Spalte;
Theis, a.a.O., Die Aktiengesellschaft 1968, Seite 51;
Herrmann, a.a.O., Steuerberater - Jahrbuch 1968/1969, Seite 212 und 213;
Gaffron, a.a.O., GmbH - Rundschau 1971, Seite 40 linke Spalte.

Satzungsklauseln, die nur zum Schein in die Gesellschaftsverträge der Kapitalgesellschaften aufgenommen werden, sind zivilrechtlich als nichtig und für die Besteuerung als gegenstandslos anzusehen (entsprechend § 117 Abs. 1 BGB und § 5 Abs. 1 StAnpG). Das trifft namentlich auf die Fälle zu, in denen objektiv ein krasses Mißverhältnis zwischen den Leistungen der Kapitalgesellschaften und den Gegenleistungen ihrer Gesellschafter besteht, die Beteiligten dies erkannt haben oder auf Grund einer sorgfältigen Abwägung sämtlicher Umstände des Einzelfalles hätten feststellen müssen und den Leistungsaustausch dennoch in der Erwartung vereinbart und vollzogen haben, die Finanzbehörden würden die beabsichtigte Vorteilszuwendung in dem Rahmen des Veranlagungsverfahrens oder einer späteren Betriebsprüfung nicht bemerken beziehungsweise nicht beanstanden. In diesen Fällen würde die Erfüllung des Rückgewähranspruchs in Wahrheit von der Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung durch die Finanzverwaltung abhängig gemacht sein. Dann können den Satzungsklauseln aber nicht die angestrebten steuerlichen Wirkungen zuerkannt werden. Derartige Fälle, in denen eine Satzungsklausel der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen nicht entgegensteht, treten vor allem innerhalb des wechselseitigen Leistungsverkehrs zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren beherrschenden Gesellschaftern, bei Einmann - Gesellschaften mit beschränkter Haftung, bei Familiengesellschaften sowie unter Konzernunternehmen häufig auf. Denn die Ernsthaftigkeit der Satzungsklauseln wird sich dort nur schwer nachweisen lassen.

Der Anwendungsbereich der Satzungsklauseln muß daher unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten auf die Fälle begrenzt werden, in denen eine echte Ungewißheit und berechtigte Zweifel hinsichtlich der Angemessenheit des Wertverhältnisses zwischen den vereinbarten Leistungen der Kapitalgesellschaften und den Gegenleistungen der Gesellschafter bestehen.(1) Durch eine Satzungsklausel werden die beteiligten Steuerpflichtigen also keineswegs von der Verpflichtung entbunden, bei jedem einzelnen Rechtsvorgang zu prüfen, ob die Leistung und die Gegenleistung einander wertmäßig entsprechen. Dabei darf aber nicht verkannt werden, daß es sich oftmals als außerordentlich schwierig erweist, die erbrachten Leistungen und Gegenleistungen zutreffend zu bewerten, so daß das Angemessenheitsprinzip gewahrt bleibt und damit einerseits den Finanzbehörden die Möglichkeit genommen ist, eine verdeckte Gewinnausschüttung zu behaupten, und andererseits keine nennenswerte unentgeltliche Leistung gewährt wird. Das gilt insbesondere dann, wenn vergleichbare Marktpreise, die in dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr zwischen fremden Vertragsparteien erzielt werden, als Bewertungsmaßstab nicht zur Verfügung stehen und deshalb für die Beurteilung der Frage der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung nicht herangezogen werden können.

---

(1) Eine solche echte Ungewißheit kann beispielsweise nicht angenommen werden, wenn an einen Gesellschafter - Geschäftsführer einer GmbH vertraglich eine unangemessen hohe Tätigkeitsvergütung gezahlt wird, die einem fremden Geschäftsführer unter keinen Umständen zugestanden worden wäre.

Solche Bewertungsschwierigkeiten bei der Ermittlung der Angemessenheitsgrenzen dürfen jedoch nicht einseitig den Steuerpflichtigen angelastet werden, zumal die Meinungen über die Wahrung des Angemessenheitsverhältnisses in bestimmten Einzelfällen mehr oder weniger weit auseinander gehen können. Denn es würde für die Steuerpflichtigen eine untragbare Zumutung bedeuten, wären sie gezwungen, Sachverhalte, die in ihren steuerlichen Auswirkungen unübersehbar sind, unabänderlich zu gestalten und erhebliche Steuerrisiken auf sich zu nehmen, um erst danach die verbindliche Stellungnahme der Finanzverwaltung zu erfahren. In Fällen dieser Art kann es den Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, die endgültige Wirksamkeit der Entgeltungsvereinbarung von der für sie ungewissen steuerlichen Würdigung durch die Finanzbehörden abhängig zu machen.(1) Insofern haben die Satzungsklauseln ebenso wie die positiven, individuellen Steuerklauseln ihre eigentliche Rechtfertigung erhalten. Soweit eine bestimmte Vergütung nach einer sorgfältigen Prüfung für angemessen erachtet wird, ist auch dem steuerrechtlichen Erfordernis Rechnung getragen, daß die schuldrechtlichen Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern auf einer von vornherein klar und eindeutig gefaßten Abrede beruhen müssen.

Ob eine Satzungsklausel ernstgemeinte Rückerstattungsverpflichtungen beziehungsweise Wertausgleichsforderungen auslösen oder nur vorsorglich als Schutzmaßnahme gegen eine etwaige Aufdeckung

---

(1) so auch Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 572.

verdeckter Gewinnausschüttungen durch das Finanzamt dienen soll, wird sich im allgemeinen aus den besonderen Umständen des jeweiligen Einzelfalls entnehmen lassen. Denn in der Regel wird ein Vorgang, durch den ein Gesellschafter einen Vermögensvorteil von einiger Bedeutung erlangt hat, den übrigen Gesellschaftern auf die Dauer nicht verborgen bleiben. Wird trotz ihrer Kenntnis der sich auf Grund der Satzungsklausel ergebende Rückgewähranspruch auch ohne eine vorherige Feststellung der Vorteilszuwendung durch die Finanzverwaltung nicht geltend gemacht, sondern in Abweichung von der Satzungsregelung auf die Erhebung eines Ausgleichsanspruchs verzichtet, so kann die Festsetzung der Satzungsklausel auch nicht als ernsthaft gemeint aufgefaßt werden. Eine spätere Berufung der Kapitalgesellschaft auf die nach dem Inhalt der Satzungsklausel in dem Zeitpunkt der Vorteilszuwendung entstandene Rückerstattungsforderung scheidet demgemäß aus.(1)

Unter der Voraussetzung, daß die oben dargelegten einschränkenden Erwägungen zu der Frage der Anerkennung der Satzungsklauseln beachtet werden, ist kein einleuchtender Grund ersichtlich, die steuerrechtliche Zulässigkeit der Steuerklauseln und der allgemeinen Satzungsklauseln verschieden zu beurteilen, je nachdem, ob das zugeordnete Rechtsgeschäft unter Fremden abgeschlossen worden ist oder ob es sich um Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern handelt.(2) Denn in beiden Fällen liegen von

---

(1) so auch Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Seite 87 (TZ. 94) und Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 536 und 537.

(2) in dem Ergebnis ebenso Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 34 f zu § 4 EStG;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 25;

Fortsetzung Seite 338 unten

Anfang an bedingt getroffene Rechtsgestaltungen vor und keine unzulässige nachträgliche Änderungen der Besteuerungsgrundlagen mit Rückwirkung. Dabei ist es unerheblich, daß die steuerliche Motivation als entscheidend für die Abrede von Steuerklauseln oder die Festlegung von Satzungsklauseln in den Vordergrund tritt. Demzufolge sind gemäß der hier vertretenen Ansicht die Vorschriften der § 5 Abs. 3 StAnpG und § 5 Abs. 5 StAnpG auch auf die Satzungsklauseln entsprechend anwendbar,(1) soweit die Vorteilszuwendungen auf Grund der Satzungsbestimmungen von vornherein als nichtig gelten und unverzüglich nach der Kenntniserlangung über ihre rechtliche Einstufung von den begünstigten Gesellschaftern zurückverlangt und erstattet worden sind, so daß die Vorteilsgewährung in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis damit wieder beseitigt ist. Das hat zur Folge, daß bereits bestandskräftige Veranlagungsbescheide für das Jahr, in dem die verdeckten Gewinnaus-

---

Fortsetzung von Seite 337 unten:

Gruß, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 79 rechte Spalte; Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 rechte Spalte; Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 572.

---

(1) In diesem Sinne hat sich auch Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 533 ff., geäußert.
Die gleiche Auffassung vertritt auch Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 869 linke Spalte, allerdings nur im Hinblick auf die einzelvertraglichen, positiven Steuerklauseln.

schüttungen vorgenommen wurden, in entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG zu berichtigen sind.

Um die Anerkennung der Satzungsklauseln sicherzustellen, muß weiterhin gefordert werden, daß sie klar und eindeutig abgefaßt sind[1] und ihr Inhalt den Finanzbehörden umgehend mitgeteilt wird. Auf diese Weise läßt sich erreichen, daß der Schwebezustand bis zu der steuerrechtlichen Würdigung der zugrunde liegenden Rechtsvorgänge durch die Finanzverwaltung möglichst abgekürzt wird.

---

(1) siehe hierzu die Ausführungen in dem Ersten Teil unter der Ziffer III, Seite 35 ff., und die dort wiedergegebenen Vorschläge des steuerrechtlichen Schrifttums zu einer zweckgerechten Formulierung der Satzungsklauseln.

V. Die Ansicht der Finanzverwaltung zu den steuerlichen Auswirkungen von Satzungsklauseln

1.) die Behandlung des Rückerstattungsanspruchs bei der Kapitalgesellschaft

Die koordinierten Erlasse der obersten Finanzbehörden der Bundesländer aus dem Jahre 1965 zu dem Problem der steuerlichen Rechtsfolgen von Satzungsklauseln[1] haben im wesentlichen den folgenden Inhalt:

Soweit die Kapitalgesellschaften, in deren Gesellschaftsvertrag eine Satzungsklausel enthalten ist, betroffen sind, soll es nach der Auffassung der Finanzverwaltung für die Ermittlung ihrer steuerpflichtigen Einkommen gleichgültig sein, ob die auf Grund verdeckt ausgeschütteter Gewinne verursachte, steuerlich unzulässige Gewinnminderung dadurch beseitigt wird, daß der gegenüber den Gesellschaftern infolge der Satzungsbestimmung bestehende Anspruch auf Rückerstattung der Vorteilszuwendungen in der Bilanz gewinnerhöhend aktiviert oder der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttungen außerhalb der Bilanz dem der Besteuerung unterliegenden Gewinn hinzugerechnet wird. Erfüllen die zu Unrecht begünstigten Gesellschafter später ihre satzungsmäßige Verpflichtung zu der Rückerstattung oder zu dem Wertersatz des erlangten Vermögensvorteils, so soll dieser

---

(1) vergl. dazu die auf der Seite 310 unter der Fußnote (1) nachgewiesenen Fundstellen.

Vorgang die Höhe des Einkommens der Gesellschaft nicht berühren. Das gelte auch dann, wenn die Rückgewährforderung der Kapitalgesellschaft nicht bilanziert worden sei.(1) In diesem Falle sei die Rückerstattung erfolgsneutral als Einlage zu behandeln.

Aktiviere die Gesellschaft den durch die Vorteilszuwendungen begründeten Erstattungsanspruch gegen die Gesellschafter nachträglich in dem Wege der Bilanzberichtigung in ihrer Handelsbilanz, sei sie berechtigt, den auf Grund der Aktivierung der Ausgleichsforderung zeitlich rückwirkend vorhandenen Mehrgewinn wieder auszuschütten. Dazu müsse ein neuer, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß herbeigeführt werden. Die spätere Ausschüttung des erhöhten Bilanzgewinns könne dann bei der Bemessung der zu entrichtenden Körperschaftsteuer tarifermäßigt als berücksichtigungsfähige Ausschüttung in dem Sinne des § 19 Abs. 3 Satz 1 KörpStG anerkannt werden. In derartigen Fällen sollen gemäß der Verwaltungsansicht die von dem Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30. April 1957(2) entwickelten Grundsätze Anwendung finden. Das nachträgliche Ausschüttungsrecht

---

(1) Zur Klarstellung sei hierzu bemerkt, daß die verdeckt zugewendeten Leistungen bereits in dem Rahmen der Gewinnermittlung des Jahres, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgte, in der Bilanz selbst als aktivierter Anspruch auf Rückerstattung oder außerhalb der Bilanz durch Hinzurechnung zu dem ausgewiesenen Gewinn erfaßt worden sind und eine zweimalige körperschaftsteuerliche Belastung desselben Betrags daher verhindert werden muß.

(2) BFH, Urteil vom 30. April 1957 - I 145/56 U - BStBl. 1957 III, Seite 219 = Band 64, Seite 586 = StRK KörpStG § 23 R. 12.

sei danach zwar verwirkt, wenn die Gesellschaft an die bisherige Entschließung nach Treu und Glauben gebunden sei.(1) Bei den hier in Betracht kommenden Sachverhalten würden die Grundsätze von Treu und Glauben einer steuerlich wirksamen Ausschüttung in aller Regel jedoch nicht entgegenstehen.

2.) die steuerliche Behandlung der zurückgewährten Beträge bei den Gesellschaftern

In dem Unterschied zu der steuerlichen Behandlung der infolge von Satzungsklauseln entstandenen Rückerstattungsansprüche und zurückgewährten Vorteilszuwendungen bei den Kapitalgesellschaften, die zu einer vollständigen steuerlichen Neutralisierung des Vorgangs der verdeckten Gewinnausschüttung führt, lehnen die Erlasse der Finanzverwaltungen der Bundesländer übereinstimmend jede Rückwirkung für die Besteuerung der begünstigten Gesellschafter und damit eine Berichtigung der Veranlagung des Geschäftsjahrs der Vorteilsgewährung ab. Eine Einkunftsminderung wird lediglich für das Jahr der Rückzahlung zugelassen. Im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen der Satzungsklauseln auf das Einkommen der zur Rückerstattung verpflichteten Gesellschafter wird dazu folgendes ausgeführt:

---

(1) Das ist vornehmlich dann der Fall, wenn die zuständigen Organe der Kapitalgesellschaft das offenbare Mißverhältnis zwischen der Leistung der Gesellschaft und der Gegenleistung des Gesellschafters und damit die steuerliche Rechtsnatur des vereinbarten und vollzogenen Leistungsaustausches als teilweise verdeckte Gewinnausschüttung erkannt haben oder erkennen mußten.

Die Maßnahme der Rückgängigmachung der Gewährung eines unzulässigen Vermögensvorteils in einem späteren Zeitpunkt könne für die Besteuerung des Gesellschafters nicht auf das Jahr der Vorteilszuwendung zurückbezogen und die Veranlagung dieses Jahres nicht wieder aufgerollt werden. Der zurückerstattete Betrag könne aber in dem Veranlagungszeitraum der Rückzahlung als negative Einnahme berücksichtigt werden. Hinsichtlich dieser Frage haben die Ländererlasse auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Dezember 1963(1) verwiesen.

In jenem Urteil entschied der Bundesfinanzhof, die Rückgewähr von Zinsen, die ein Steuerpflichtiger in einem früheren Veranlagungsabschnitt zuviel erhalten und versteuert habe, sei einkommensteuerrechtlich in dem Veranlagungszeitraum der Rückzahlung zu erfassen und von dem Einkommen abzusetzen. Die Wiederaufrollung der Veranlagung der früheren Erhebungsperiode, der die Zinsen als Einnahmen zugerechnet worden seien, sei nicht möglich. Denn die Rückerstattung der Zinsen in einem späteren Veranlagungsabschnitt hebe den Einnahmezufluß in einem früheren Veranlagungszeitraum nicht wieder auf. Zurückgezahlte Zinsen stellten negative Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

---

(1) BFH, Urteil vom 13. Dezember 1963 - VI 22/61 S - BStBl. 1964 III, Seite 184 = Band 78, Seite 477 = StRK EStG § 20 R. 59.

VI. Stellungnahme zu dem Problem der steuerrechtlichen Folgen von Satzungsklauseln

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Rückgewährforderung oder des Wertausgleichsanspruchs bei den Kapitalgesellschaften kann der Erlaßregelung in ihrem Ergebnis insoweit zugestimmt werden, als sie die nachträgliche Aktivierung der Rückerstattungsforderung in dem Wege der Bilanzberichtigung für zulässig erklärt und keine grundsätzlichen Einwendungen gegen die Ausschüttung des auf diese Weise entstandenen Mehrgewinns auf Grund eines später gefaßten, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses zu dem begünstigten Steuertarif des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes erhoben hat. Ein wesentlicher Unterschied zu der hier vertretenen Auffassung ergibt sich aber daraus, daß nach der den koordinierten Ländererlassen zugrunde liegenden Rechtsansicht lediglich eine rückwirkende Beseitigung schon vollzogener verdeckter Gewinnausschüttungen infolge von Satzungsklauseln und ihre nachträgliche, tarifermäßigte Umwandlung in offene Gewinnausschüttungen in Betracht kommen kann. Deshalb hält die Erlaßregelung folgerichtig die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 KörpStG außerhalb der Bilanz, die für das Geschäftsjahr errichtet worden ist, in dem die Vorteilszuwendung erfolgte, wahlweise neben der gewinnerhöhenden Aktivierung des Regreßanspruchs in der betreffenden Bilanz für möglich.

Demgegenüber muß davon ausgegangen werden, daß sich die Entstehung verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund ernsthaft gewollter und durchgeführter Satzungsklauseln von vornherein verhindern läßt. Denn für den Fall der Leistung eines ungerechtfertigten Vermögensvorteils wird der begünstigte Gesellschafter satzungsmäßig zugleich mit einer entsprechenden Rückgewährverpflichtung beziehungsweise Wertersatzverbindlichkeit belastet, so daß eine Vorteilszuwendung in dem eigentlichen Sinne nicht gegeben ist.(1) Diese kann unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten allenfalls in der zeitweiligen unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der zugewendeten Leistung bis zu ihrer Rückerstattung gesehen werden. Dem kann jedoch dadurch wirksam begegnet werden, daß in die Satzung eine zusätzliche Bestimmung eingefügt wird, die eine Verzinsung, ein Entgelt oder eine sonstige Entschädigung für die Dauer der zwischenzeitlich erlangten wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Vorteilszuwendung festlegt.

Wenn der satzungswidrigen und damit unzulässigen Vorteilszuwendung aber ein von Anfang an begründeter, gleichwertiger Rückgewähranspruch gegenübersteht, muß diese Forderung für das Jahr ihrer Entstehung nachträglich aktiviert werden. Denn eine Bilanz, in der dieser Anspruch nicht ausgewiesen ist, ist unrichtig und muß daher berichtigt werden. Infolgedessen scheidet eine spätere

---

(1) so auch Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Seite 84 (TZ.89) sowie Seite 86 und 87 (TZ. 92);
Böttcher - Beinert, a.a.O., Der Betrieb 1966, Seite 88 rechte Spalte;
Herrmann - Heuer, a.a.O., Band VI, Anm. 39 f zu § 6 KörpStG;
Henninger, a.a.O., GmbH - Rundschau 1965, Seite 178.

gewinnerhöhende Hinzurechnung des Betrages der verdeckt zugewendeten Leistungen außerhalb der Bilanz aus. Insofern kann der in der Erlaßregelung zum Ausdruck gelangten Rechtsansicht der Finanzverwaltung, die auf der oben erläuterten anderartigen Grundkonzeption hinsichtlich der Wirkungsweise der Satzungsklauseln beruht, nicht beigetreten werden.

Als unzutreffend muß ferner die von den obersten Finanzbehörden der Bundesländer in den in Frage stehenden Erlassen geäußerte Meinung bezeichnet werden, die spätere Rückerstattung des gewährten Vermögensvorteils sei bei den Kapitalgesellschaften erfolgsneutral als Einlage zu behandeln. Dieser Auffassung kann schon deswegen nicht gefolgt werden, weil die auf Grund von Satzungsklauseln bewirkte Rückzahlung des Zuwendungsbetrags in Erfüllung einer echten Rechtsverpflichtung des begünstigten Gesellschafters vorgenommen wird und die an die Gesellschaft abgeführten Leistungen nicht ursprünglich aus dem Vermögen des jeweiligen Gesellschafters stammen, sondern vielmehr aus dem Gesellschaftsvermögen herrühren. Nur aus diesem Grunde ist bei einer nachträglichen Verteilung des durch die Rückerstattung entstandenen Mehrgewinns die Annahme von berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen in dem Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KörpStG in Verbindung mit § 19 Abs. 3 Satz 1 KörpStG gerechtfertigt.(1)

---

(1) so auch Weissenborn - Schaaf, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II, B, 1, Einzelfragen, Titelblatt.
Henninger hat in einer Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966 - I 310/62 - StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R.126, Seite 4 unten, darauf aufmerksam gemacht, daß eine Reihe von Kapitalgesellschaften in Ergänzung zu der Satzungs-

Fortsetzung Seite 347 unten

Dem steht auch nicht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. Februar 1966[1] entgegen. In dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof zwar bestätigt, daß die Rückzahlung einer als verdeckte Gewinnausschüttung erfaßten Gehaltsvergütung durch den Alleingesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in dem nachfolgenden Wirtschaftsjahr in der Regel nicht zu negativen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen führe, sondern als gesellschaftliche Einlage zwecks Kapitalverstärkung anzusehen sei. Aus den Urteilsgründen geht jedoch eindeutig hervor, daß die Rückerstattung ausschließlich in dem Ermessen des beherrschenden Alleingesellschafters stand. Dagegen erfolgt die Rückgewähr bei dem Eingreifen von Satzungsklauseln gerade nicht auf einer freiwilligen Grundlage, sondern beruht vielmehr auf einer rechtlichen Verpflichtung.

Soweit die in den Ländererlassen getroffene Regelung jede Rückwirkung der Rückerstattung von Vorteilszuwendungen auf das Jahr der verdeckt

---

Fortsetzung von Seite 346 unten:

klausel in alle Gewinnausschüttungsbeschlüsse eine besondere Ausschüttungsbestimmung aufnehmen, derzufolge für den Fall der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung durch das Finanzamt ein zusätzlicher Ausschüttungsbeschluß vorbehalten bleibt.

---

(1) BFH, Urteil vom 18. Februar 1966 - VI 218/64 - BStBl. 1966 III, Seite 250 = Band 85, Seite 104 = HFR 1966, Seite 250, Nr. 186.

vorgenommenen Leistungen für die Einkommensbesteuerung der Gesellschafter in dem Sinne einer Einkunftsminderung verneint und lediglich eine Rückgängigmachung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Vorteilszuwendungen mit steuerlicher ex - nunc Wirkung in dem Veranlagungszeitraum der Rückzahlung zuläßt, kann sie in dem Zusammenhang mit der entsprechenden, für die Kapitalgesellschaften vorgesehenen steuerlichen Behandlung nur als inkonsequent und widersprüchlich beurteilt werden.(1) Dabei ist die auch von dem Bundesfinanzhof(2) anerkannte Wechselwirkung der Besteuerung zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern außer acht gelassen worden. Danach ist in den Fällen, in denen bei der Besteuerung der Gesellschaft eine bestimmte Rechtsauffassung vertreten wird, diese folgerichtig auch im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Gesellschafter anzuwenden und umgekehrt.(3) Wenn demzufolge die nachträgliche Aktivierung eines Rückgewähranspruchs gegen den zu Unrecht

---

(1) Der in den koordinierten Erlassen der obersten Finanzbehörden der Bundesländer geäußerten Meinung in Bezug auf die steuerrechtliche Würdigung der rückgewährten Vermögensvorteile bei den Gesellschaftern haben sich allerdings Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 536, und Gruß, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1968, Seite 80 rechte Spalte unten angeschlossen.

(2) vergl. hierzu BFH, Urteil vom 14. März 1961 - I 224/ 60 U - BStBl. 1961 III, Seite 363; BFH, Urteil vom 5. Juni 1962 - I 221/60 U - BStBl. 1962 III, Seite 416.

(3) so auch Engelhardt, a.a.O., Steuer - Warte 1968, Seite 131 rechte Spalte unten.

begünstigten Gesellschafter auf Grund einer Satzungsklausel für zulässig erachtet wird und dementsprechend keine Gewinnminderung bei der Gesellschaft in dem Jahre der Vorteilszuwendung eingetreten ist, muß diesem Vorgang ebenfalls steuerliche Auswirkungen hinsichtlich der Veranlagung des betroffenen Gesellschafters in dem Sinne eingeräumt werden, daß die Zuwendung eines besonderen Vermögensvorteils oder Entgelts gemäß § 20 Abs. 2 Ziff. 1 EStG in dem Jahr der verdeckt ausgeschütteten Leistungen nicht mehr angenommen werden kann und damit rückwirkend entfällt.

Das von der Finanzverwaltung zur Stützung ihrer Rechtsansicht herangezogene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Dezember 1963(1) kann hier weder als einschlägig betrachtet, noch kann sein Ergebnis befürwortet werden. Denn einmal lag dem Tatbestand dieses Urteils weder eine Steuerklausel noch eine Satzungsklausel zugrunde. Zum anderen gelten die Mehrbeträge, die ein Gesellschafter in Erfüllung eines von vornherein in Höhe der Vorteilszuwendung teilweise unwirksamen Rechtsgeschäfts erhalten und auf Grund einer Satzungsklausel später zurückerstattet hat, aus den vorstehend dargelegten Erörterungen in dem Veranlagungszeitraum, dem die Vorteilsgewährung zuzuordnen ist, von Anfang an nicht als zugeflossen. Es würde daher eine verfehlte, rein formalistische Betrachtungsweise bedeuten, die durch den Sinngehalt der Vorschrift des § 11 EStG nicht gedeckt sein dürfte, wenn zunächst ein Einnahmezufluß bei

---

(1) BFH, Urteil vom 13. Dezember 1963 - VI 22/61 - BStBl. 1964 III, Seite 184 = Band 78, Seite 477 = StRK EStG § 20 R. 59.

dem Gesellschafter für das Wirtschaftsjahr der satzungswidrigen, unzulässigen Vorteilszuwendung anzunehmen und später in dem Veranlagungsabschnitt der Rückerstattung der verdeckt gewährten Leistungen von negativen Einkünften aus Kapitalvermögen auszugehen wäre. Da auf Grund der Satzungsklausel von vornherein eine gleichwertige Rückerstattungsforderung oder ein Wertausgleichsanspruch besteht, ist deren Erfüllung auch im Hinblick auf die steuerliche Behandlung des Gesellschafters auf das Jahr der Vorteilszuwendung zurückzubeziehen.(1) Demgemäß sind die Einkommensteuerveranlagungen der betroffenen Gesellschafter gleichfalls in entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 3 StAnpG unabhängig davon zu berichtigen, ob die jeweils in Frage stehenden Steuerbescheide bereits Bestandskraft erlangt haben. Insofern tritt auch in Bezug auf die Gesellschafter eine völlige steuerliche Neutralisierung des Vorgangs der verdeckt gewährten Leistungen ein. Dadurch lassen sich etwaige Progressionsnachteile für die Gesellschafter vermeiden.

---

(1) so in dem Ergebnis auch Tipke, a.a.O., NJW 1968,Seite 869 linke Spalte,und Fußnote 34); Herrmann - Heuer, a.a.O., Band VI, Anm.39 f zu § 6 KörpStG; Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 30; Henninger, a.a.O., GmbH - Rundschau 1965, Seite 179; derselbe, a.a.O.,Der Betrieb 1967,Seite 571. Anderer Ansicht ist Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 23, mit der Begründung, daß bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erst der tatsächliche Wertabfluß und nicht schon die Verpflichtung zur Rückgewähr einkommensmindernd wirkt.

Wird die Vorteilszuwendung den begünstigten Gesellschaftern zum Teil belassen, so kann darin unter Umständen ausnahmsweise kein teilweiser Verzicht der Kapitalgesellschaften auf den Rückforderungsanspruch mit der Rechtsfolge erblickt werden, daß diese Beträge als verdeckte Gewinnausschüttungen dem erhöhten Körperschaftsteuersatz von 51 Prozent für nicht ausgeschüttete Gewinne unterworfen sind. Vielmehr können jene Beträge steuerlich als Gewinnvorauszahlungen hinsichtlich des nachträglich gefaßten, mit den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften im Einklang stehenden Gewinnverteilungsbeschlusses behandelt werden. Dabei muß der gegenüber dem Gesellschafter bestehende Rückerstattungsanspruch mit dessen Forderung auf die Zusatzdividende verrechnet werden.(1) Diese Gewinnvorschußleistungen unterliegen ebenso wie die zurückgewährten und ordnungsmäßig ausgeschütteten Beträge als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nach § 19 Abs. 1 Ziff. 1 und Abs. 3 Satz 1 KörpStG dem ermäßigten Körperschaftsteuertarif von 15 Prozent.

---

(1) siehe hierzu auch Beckmann, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1967, Seite 536 rechte Spalte oben;
Matthies, a.a.O., Der Betrieb 1962, Seite 1093 rechte Spalte unten, und Seite 1094;
Henninger, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 1375;
derselbe, Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966 - I 310/62 - StRK KörpStG § 6 Abs. 1 Satz 2 R. 126, Seite 4.

Vierter Teil Einzelfragen zu der Anwendbarkeit von Steuerklauseln und Satzungsklauseln

I. Die Zulässigkeit von Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei tatsächlichen Vorgängen, insbesondere bei Entnahmen und Einlagen

In dem Rahmen der bisherigen Ausführungen ist stets davon ausgegangen worden, daß die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln nur in dem Zusammenhang mit Rechtsgeschäften zivilrechtlich und steuerrechtlich beachtlich sein können. Es bedarf daher noch einer Klärung des Problems, ob die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln auch bei den tatsächlichen Vorgängen, zu denen vor allem die Entnahmen und die Einlagen gehören, rechtlich denkbar erscheinen und für zulässig zu erachten sind.

Diese Streitfrage wird von der steuerrechtlichen Literatur nicht einheitlich beantwortet. Während ein Teil des Schrifttums(1) die Steuerklauseln

---

(1) Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 71 (TZ. 152 und 153);
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 2. Fortsetzungs - Blatt;
derselbe, Neuzeitliche Steuerklauseln, in Steuer- und Wirtschafts - Kurzpost, Gruppe 2, Seite 728 und 729;
Mutze, a.a.O., in Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 12;
Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 449 linke Spalte;
- en. -, Steuerklausel für Entnahmegewinne, Der Betrieb 1963, Seite 746;
- el. -, Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, Der Betrieb 1967, Seite 836;
ohne Verfasserangabe, Steuerklauseln und Entnahme, Der Betrieb 1967, Seite 1065.

und die Satzungsklauseln in Verbindung mit tatsächlichen Vorgängen für möglich hält und ihnen dabei grundsätzlich dieselben steuerlichen Rechtswirkungen zuerkennt wie bei den Rechtsgeschäften, lehnt die von der steuerlichen Rechtslehre überwiegend vertretene Meinung(1) die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln auf das Gebiet der tatsächlichen Vorgänge uneingeschränkt und ausnahmslos ab.

Soweit die Anwendbarkeit der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln auf tatsächliche Vorgänge mit steuerlichen Rechtsfolgen allgemein bejaht wird, ist diese Auffassung in Anlehnung an das

---

(1) Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 44 a zu § 4 EStG;
Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44, b, 3, bb zu §§ 4, 5 EStG (Seite 358);
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 136 zu § 2 EStG;
derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 507 linke Spalte oben;
Tipke - Kruse, a.a.O., Band II, Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 a, letzter Absatz);
Tipke, Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 867 linke Spalte Mitte;
Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 15 oben;
Ehlers, Rückstellungen als bilanzierte Steuerklauseln, Der Betriebs - Berater 1962, Seite 1426 ff. (Seite 1428 rechte Spalte unten);
Hanraths, Zur Rückgängigmachung von Entnahmen, Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, Seite 269 bis 271.

Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961[1] hauptsächlich damit begründet worden, § 4 StAnpG beziehe sich nicht auf bedingte Vertragsverhältnisse, sondern meine die auflösend bedingten Steuerschulden. Deshalb könnten Steuerklauseln nicht nur den rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen der Steuerpflichtigen hinzugefügt werden, sondern darüber hinaus bei sämtlichen steuerlich bedeutsamen Vorgängen eingreifen. Das lasse sich insbesondere aus der Begründung der oben genannten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs entnehmen, nach der es den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt sei, bei der Gestaltung ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Maßnahmen deren steuerliche Auswirkungen in Rechnung zu stellen. Nach dieser sehr weit gefaßten Formulierung müßten unter den wirtschaftlichen Maßnahmen auch die tatsächlichen Vorgänge verstanden werden.[2]

Infolgedessen könne eine Steuerklausel beispielsweise anläßlich der Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen hinsichtlich der Höhe des Teilwerts ausbedungen und die endgültige

---

(1) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13.

(2) so Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 2. Fortsetzungs - Blatt; Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 71 (TZ. 153); Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 449 linke Spalte; - en. -, a.a.O., Der Betrieb 1963, Seite 746; ohne Verfasserangabe, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 1065.

Wirksamkeit der Entnahme von deren steuerlichen Rechtsfolgen abhängig gemacht werden. Falls ein höherer Teilwert und somit ein größerer Entnahmegewinn der Besteuerung zugrunde zu legen sei, als von dem Steuerpflichtigen ursprünglich angenommen, könne der Entnahmevorgang steuerlich als nicht geschehen behandelt werden. Dabei lasse sich die Steuerklausel in der Form eines Aktenvermerks festlegen, auf Grund einer Anfrage an das Finanzamt oder dadurch zum Ausdruck bringen, daß der Entnahmevorgang in der Buchführung mit Hilfe eines Sonderentnahmekontos in der Schwebe gehalten werde.(1)

Die Frage, ob tatsächliche Vorgänge unter dem Bedingungsvorbehalt einer bestimmten steuerrechtlichen Beurteilung erfolgen können, muß demgegenüber verneint werden. Die Steuerklauseln, die zivilrechtlich als echte Bedingungen in dem Sinne der §§ 158 und 159 BGB oder als unechte Gegenwartsbedingungen angesehen werden, können sich schon begrifflich nur auf Rechtsgeschäfte erstrecken und nicht zusätzlich rein faktische Vorgänge einbeziehen, weil sich eine Bedingung ausschließlich einem Rechtsgeschäft hinzufügen läßt.(2) Dasselbe muß auch im Hinblick auf die

---

(1) so vor allem Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 2. Fortsetzungs - Blatt; - en. -, a.a.O., Der Betrieb 1963,Seite 746; - el. -, a.a.O., Der Betrieb 1967,Seite 836 linke Spalte unten.

(2) Insofern spricht Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 15 oben, auch nicht von Steuerklauseln in dem Zusammenhang mit tatsächlichen Vorgängen, sondern von Steuervorbehalten, da eine Klausel nach dem üblichen Sprachgebrauch nur in Verbindung mit Rechtsgeschäften vorkommen kann. Diese Bezeichnung hat sich aber in dem steuerrechtlichen Schrifttum nicht durchgesetzt.

Satzungsklauseln gelten, die lediglich eine Sonderform der individuellen Steuerklauseln bilden. Demzufolge sind auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten die Vorschriften des § 5 Abs. 3 und Abs. 5 StAnpG, die sich ausdrücklich nur auf Rechtsgeschäfte beziehen, auf die tatsächlichen Maßnahmen der Steuerpflichtigen nicht entsprechend anwendbar.(1)

Soweit die Anwendung der Bestimmungen des § 4 Abs. 1 StAnpG und des § 4 Abs. 2 StAnpG auf tatsächliche Vorgänge in Betracht kommt, ist zwar zuzugeben, daß sich jene Vorschriften nicht auf die bedingten Vertragsverhältnisse beziehen, sondern die auflösend bedingten Steuerschulden zu dem Gegenstand ihrer Regelung haben. Dabei muß sich jeweils aus den materiellrechtlichen Einzelsteuergesetzen ergeben, ob eine Steuerschuld unter einer auflösenden Bedingung entstanden ist.(2) Damit ist jedoch keineswegs gesagt, daß sämtliche Fälle, in denen die Steuergesetze die Besteuerung an tatsächliche Vorgänge knüpfen, kraft Gesetzes unter einer auflösenden Bedingung stehen und dementsprechend verfahrensrechtlich von § 4 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG erfaßt werden. Deshalb finden die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 StAnpG und des § 4 Abs. 2 StAnpG auf die faktischen Maßnahmen der Steuerpflichtigen in der Regel keine Anwendung.

---

(1) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Band II, Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 a, letzter Absatz).

(2) vergl. hierzu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer II, 1 (Seite 220 bis 231).

Das trifft auch auf die Vorschrift des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG zu.(1) Ihr Anwendungsbereich beschränkt sich auf diejenigen Ausnahmefälle, in denen auf Grund einer ausdrücklichen einzelsteuergesetzlichen Regelung ein Besteuerungsmerkmal nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist.(2) Dadurch, daß ein Steuerpflichtiger ein entnommenes Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zu einem späteren Zeitpunkt wieder eingliedert, fällt aber kein Merkmal der Besteuerung in dem Sinne des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG rückwirkend fort. Diese Wiederzuführung stellt vielmehr eine Einlage und damit einen neuen tatsächlichen Vorgang dar.(3) Steuerklauseln und Satzungsklauseln, die Realakten zugeordnet werden, sind demnach auch aus der Sicht des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG steuerrechtlich unbeachtlich.

Die gegenteilige Auffassung kann ferner nicht aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961(4) hergeleitet werden. Denn einmal

---

(1) in dem Ergebnis ebenso Tipke - Kruse, a.a.O., Band II, Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 a, letzter Absatz).

(2) siehe dazu die Erörterungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer II, 2 (Seite 231 bis 244).

(3) so auch Tipke, a.a.O., NJW 1968, Seite 868 linke Spalte, Fußnote 26).
Ähnlich auch Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 44 a zu § 4 EStG.

(4) BFH, Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112
= Band 74, Seite 297
= StRK StAnpG § 4 R. 13.

lag dieser Entscheidung eine Steuerklausel zugrunde, die auf einer vertraglichen Abrede der Beteiligten beruhte. Zum anderen bedeuten die allgemein gehaltenen Ausführungen des IV. Senats des Bundesfinanzhofs, den Steuerpflichtigen sei es grundsätzlich gestattet, bei der Gestaltung ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Maßnahmen deren steuerliche Rechtsfolgen zu berücksichtigen, lediglich eine erneute Bestätigung dieses für die Wechselwirkungen zwischen dem Steuerrecht und dem Zivilrecht maßgeblichen und schon vorher anerkannten Grundsatzes. Daraus läßt sich aber nicht die Annahme rechtfertigen, der Bundesfinanzhof habe die Steuerklauseln auch hinsichtlich der tatsächlichen Vorgänge für beachtlich erklärt. Das käme einer unzulässigen Unterstellung gleich, die den sonstigen Erwägungen des Bundesfinanzhofs zu der Problematik der Anerkennung der Steuerklauseln mit steuerlichen Rechtswirkungen widersprechen würde. Denn die nachstehenden Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 24. August 1961, den Steuerpflichtigen müsse die Möglichkeit eingeräumt werden, die endgültige Wirksamkeit ihrer Verträge von deren für sie zunächst unübersehbaren oder jedenfalls ungewissen steuerlichen Auswirkungen abhängig zu machen, verdeutlichen, daß auch der Bundesfinanzhof den Geltungsbereich der Steuerklauseln auf die Rechtsgeschäfte einschränkt. Im übrigen wird der oben erwähnte Rechtsgrundsatz durch die Nichtzulassung einer Steuerklausel oder Satzungsklausel für die rein faktischen Maßnahmen keineswegs verletzt oder nennenswert beeinträchtigt.

Bei der Frage der Zulässigkeit der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln in Bezug auf tatsächliche Vorgänge darf weiterhin nicht außer acht bleiben, daß ein Realakt nach der Willensbildung der Steuerpflichtigen entweder vollzogen oder nicht verwirklicht wird. Ein zwischenzeitlicher Schwebezustand, der bei der Anerkennung einer Entnahme oder Einlage unter dem Willensvorbehalt einer bestimmten steuerrechtlichen Würdigung bestehen würde, scheidet daher aus. Tatsächliche Maßnahmen gelten demgemäß als bedingungsfeindlich und können weder bürgerlich - rechtlich noch steuerrechtlich in der Schwebe gehalten werden.(1) Dem würde auch der weitere Gesichtspunkt entgegenstehen, daß die Steuerpflichtigen es in diesen Fällen regelmäßig an einer eindeutigen und nach außen hin klar erkennbaren Gestaltung ihrer steuerlich erheblichen Verhältnisse fehlen ließen. Davon ist die Frage zu trennen, ob durchgeführte tatsächliche Vorgänge unter gewissen Voraussetzungen in ihrem wirtschaftlichen

---

(1) so auch Tipke - Kruse, a.a.O., Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 a, letzter Absatz);
Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 136 zu § 2 EStG;
derselbe, a.a.O., Die Information über Steuer und Wirtschaft 1969, Seite 507 linke Spalte;
Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44, b, 3, bb zu §§ 4, 5 EStG (Seite 358);
Hanraths, a.a.O., Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, Seite 270 linke Spalte, und Seite 271.

Ergebnis ausnahmsweise mit steuerlichen Auswirkungen wieder rückgängig gemacht werden können.(1)

Als Ergebnis bleibt somit festzuhalten, daß die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln auf tatsächliche Vorgänge unanwendbar sind. Sie können nur die zivilrechtliche und die steuerrechtliche Wirksamkeit von Rechtsgeschäften beeinflussen.

---

(1) vergl. dazu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt A, unter der Ziffer I (Seite 144 ff.) und die dort angegebene Finanzrechtsprechung.

II. Die Anerkennung von Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei sämtlichen Steuerarten

Das Hauptanwendungsgebiet der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln liegt in dem Bereich des Ertragsteuerrechts. Hier sind die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln für zulässig zu erachten. Ihre Anwendungsmöglichkeit beschränkt sich aber nicht auf die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer. Sie finden außerdem auf die Verkehrsteuern, auf die Substanzsteuern, vor allem auf die Vermögensteuer, und auf die Verbrauchsteuern Anwendung. Es sind keine Bedenken dagegen ersichtlich, die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln dort ebenfalls als beachtlich anzusehen.(1) Das ergibt sich daraus,

---

(1) so auch in der steuerlichen Rechtslehre nahezu einhellig geäußerte Meinung.
Vergl. dazu
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 83 ff. (TZ. 192 bis 206), mit erläuternden Beispielen;
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 11;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 a zu § 4 StAnpG;
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 2. Fortsetzungs - Blatt;
derselbe, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln II, B, 2, Einzelfragen, 3. Fortsetzungs - Blatt;
Mutze, Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln, in Neues Steuerrecht von A bis Z, a.a.O., Seite 11;
derselbe, Steuerklauseln, Finanz - Rundschau 1964, Seite 37 ff. (Seite 39);
Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 449.

daß der Anwendungsbereich der §§ 4 und 5 StAnpG einerseits nicht auf bestimmte Steuerarten begrenzt ist und diese Vorschriften nach der hier vertretenen Auffassung andererseits nicht nur für die einmalig erhobenen Steuern gelten, sondern darüber hinaus auf die fortlaufend veranlagten Steuern anwendbar sind.(1) Soweit von der letzteren Streitfrage abgesehen wird, hat auch die Finanzrechtsprechung keine Einengung des Anwendungsgebiets der Bestimmungen der §§ 4 und 5 StAnpG auf einzelne Steuerarten befürwortet. Eine Einschränkung der Bedeutung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln für die Substanzsteuern ist jedoch deswegen nicht zu leugnen, weil die Klarstellung substanzsteuerlicher Fragen oftmals der Klärung damit zusammenhängender ertragsteuerlicher Probleme in dem Rahmen der Veranlagung oder eines Rechtsmittelverfahrens zeitlich nachfolgt, so daß hierdurch unter Umständen eine gewisse Vorklärung der substanzsteuerlichen Fragen erreicht werden kann.(2)

---

(1) siehe hierzu die Erörterungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer IV (Seite 256 bis 269).

(2) so auch Mutze, a.a.O., in Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 11, letzter Absatz.

III. Die Zulässigkeit von Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei allen Einkunftsarten

In der steuerrechtlichen Literatur(1) ist teilweise die Ansicht geäußert worden, die Steuerklauseln seien nur für die Einkünfte zuzulassen, bei denen der der Einkommensbesteuerung unterliegende Gewinn durch einen Betriebsvermögensvergleich ermittelt werde (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG), nicht aber hinsichtlich der Einkünfte, bei denen der Einnahmezufluß besteuert oder der Gewinn mittels einer Überschußrechnung der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erfaßt werde (§ 4 Abs. 3 EStG). Zur Begründung dieser Meinung ist vorwiegend auf die Bestimmung des § 11 EStG abgestellt worden. Danach lasse die auf Grund einer Steuerklausel beruhende Rückgewährverpflichtung den Einnahmezufluß unberührt. Erst die Rückerstattung der empfangenen Leistung könne steuerlich als negative Einnahme oder als Betriebsausgabe in dem späteren Veranlagungsabschnitt des Rückflusses berücksichtigt werden.

---

(1) Herrmann - Heuer, a.a.O., Band I, Anm. 34 f zu § 4 EStG;
Grass, in Hartmann - Böttcher - Grass, a.a.O., Anm. 44, b, 3, aa zu §§ 4, 5 EStG (Seite 358 oben);
Merkel, Bemerkenswerte Entscheidungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer im Jahre 1962, Steuer und Wirtschaft 1963, Spalte 435 ff. (Spalte 439 unten).
Vergl. dazu ferner die Ausführungen von Felix, Steuerklauseln des Unternehmers, a.a.O., Seite 17, der diese Auffassung jedoch nicht vollständig teilt, sondern Steuerklauseln auch bei den Überschußeinkünften für wirksam hält, wenn die Rückzahlung in demselben Veranlagungszeitraum erfolgt, in dem der Einnahmezufluß zu verzeichnen ist.

Der für die Steuerklauseln wesenseigentümliche Schwebezustand sei nur mit Hilfe von Bilanzen zu verwirklichen. Bei der Einkunftsermittlung nach der Überschußmethode lasse sich der ursprünglich vorhandene Einnahmezufluß demgegenüber nicht nachträglich zeitlich rückwirkend wieder aufheben.

Diese Argumente vermögen nicht zu überzeugen. Der infolge von Steuerklauseln oder Satzungsklauseln ausgelöste Schwebezustand besteht unabhängig davon, ob die Steuerpflichtigen ihren Gewinn auf Grund von Bilanzen errechnen. Der Rückbeziehung der Beseitigung der rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen eines durch das Eingreifen einer Steuerklausel oder Satzungsklausel von Anfang an vollständig oder teilweise nichtigen Rechtsgeschäfts auf den Zeitpunkt seiner Vornahme steht auch nicht die Vorschrift des § 11 EStG entgegen.(1) Es ist dementsprechend davon auszugehen, daß sich die Wirkungen der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln, soweit durch die letzteren die infolge von Vorteilszuwendungen begünstigten Gesellschafter der Kapitalgesellschaften betroffen sind, nicht auf die Gewinnermittlungsart durch einen Betriebsvermögensvergleich beschränken, sondern sich vielmehr auf sämtliche Einkunftsarten und damit auch auf die Gewinnberechnung nach dem Überschuß der Betriebseinnahmen

---

(1) Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die diesbezüglichen Erörterungen in dem Dritten Teil unter der Ziffer VI, Seite 349 und 350, sowie auf die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt B, unter der Ziffer IV, Seite 266 und 267, verwiesen.

über die Betriebsausgaben erstrecken.(1) Diese Folgerung ergibt sich aus dem Umstand, daß die Anwendbarkeit der §§ 4 und 5 StAnpG nicht auf eine bestimmte Gewinnermittlungsmethode oder auf bestimmte Einkunftsarten begrenzt ist. Eine solche Einschränkung der Anwendungsmöglichkeit der §§ 4 und 5 StAnpG hält auch die Finanzrechtsprechung nicht für zulässig.(2)

---

(1) in dem Ergebnis ebenso Tipke - Kruse, a.a.O., Band II, Anm. 5 zu § 4 StAnpG (Seite 1390 a);
Tipke - Steuerklauseln, NJW 1968, Seite 868 rechte Spalte oben;
v. Wallis, in Hübschmann - Hepp - Spitaler, a.a.O., Anm. 3 a zu § 4 StAnpG;
Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln, a.a.O., Seite 72 und 73 (TZ. 157);
Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O., Seite 11;
Henninger, a.a.O., in Rechts- und Wirtschaftspraxis, Steuerrecht, 14 D, Steuerklauseln I, 1. und 2. Fortsetzungs - Blatt;
derselbe, a.a.O., Der Betrieb 1967, Seite 570;
Mutze, a.a.O., in Neues Steuerrecht von A bis Z, Seite 11;
derselbe, a.a.O., in Finanz - Rundschau 1964, Seite 39;
Kottke, a.a.O., Deutsches Steuerrecht 1967, Seite 449 linke Spalte oben;
- el. -, Zum Anwendungsbereich von Steuerklauseln, Der Betrieb 1963, Seite 1166 und 1167.

(2) siehe hierzu insbesondere die allgemein gefaßten Ausführungen des Bundesfinanzhofs zu der Frage der Beachtlichkeit der Steuerklauseln mit steuerlichen Auswirkungen in seinem Urteil vom 24. August 1961 - IV 352/59 U - BStBl. 1962 III, Seite 112
= Band 74, Seite 297
= StRK StAnpG § 4 R. 13.

Deshalb können sich die Steuerpflichtigen mit Hilfe von Steuerklauseln gegen unerwartete Steuerbelastungen zum Beispiel auch insofern schützen, als ungewiß ist, ob der Gewinn aus einem Veräußerungsgeschäft als Spekulationsgewinn in dem Sinne von § 23 EStG erfaßt werden muß. Das gleiche gilt, wenn die Steuerpflichtigen dem nicht unbeträchtlichen Steuerrisiko aus einer Teilbetriebsveräußerung oder aus dem Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei einer wesentlichen Beteiligung dadurch vorzubeugen suchen, daß sie die Wirksamkeit des Veräußerungsgeschäfts von dem Bedingungsvorbehalt abhängig machen, ob die Voraussetzungen des § 16 EStG oder des § 17 EStG als erfüllt anzuerkennen sind und somit der nach § 34 EStG ermäßigte Steuersatz auf den erzielten Veräußerungsgewinn zur Anwendung gelangen kann.

Als Ergebnis läßt sich daher feststellen, daß die Anwendbarkeit der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln nicht auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt ist, sondern sich auf alle Einkunftsarten bezieht.

Fünfter Teil

I. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse

Die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln dienen den Steuerpflichtigen als ein Sicherungsmittel, um der sich aus der zunehmenden Unübersichtlichkeit und Schwierigkeit des gegenwärtig geltenden Steuerrechts ergebenden Unvorhersehbarkeit steuerlicher Belastungen zu begegnen. Die Rechtsinstitute der Auskünfte und der Zusagen der Finanzbehörden können weder nach der zur Zeit bestehenden Rechtslage noch auf Grund der beabsichtigten gesetzlichen Regelung der verbindlichen Zusagen der Finanzverwaltung in dem Rahmen der angestrebten Neufassung der Reichsabgabenordnung als gleichwertige Sicherungsmittel in dem Verhältnis zu den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln gegen das oftmals unwägbare, aus der Erfüllung steuergesetzlicher Tatbestände herrührende Steuerrisiko angesehen werden. Dabei beziehen sich die Steuerklauseln und die Satzungsklauseln nur auf die rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen der Steuerpflichtigen. Die tatsächlichen Vorgänge, insbesondere die Entnahmen und die Einlagen, sind von der Anwendbarkeit der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln ausgeschlossen.

Die Problematik der Anerkennung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln mit steuerrechtlichen Wirkungen ist nicht der Frage der Zulässigkeit der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit steuerlichen Rechtsfolgen gleichzusetzen, weil es sich bei den Steuerklauseln und den Satzungsklauseln um von vornherein bedingt getroffene Rechtsgestaltungen handelt. Während

die rückwirkende Aufhebung geschäftlicher Maßnahmen steuerrechtlich auf eng begrenzte Ausnahmefälle beschränkt bleibt, sind die Steuerklauseln und mit gewissen Einschränkungen auch die Satzungsklauseln steuerlich allgemein als beachtlich anzuerkennen.

Die auf den Zeitpunkt des Abschlusses der jeweiligen Rechtsgeschäfte rückbezogenen Steuerklauseln, die in der Praxis am häufigsten vorkommen, sind zivilrechtlich ihrer Rechtsnatur nach als unechte Bedingungen oder Scheinbedingungen (condiciones in praesens collatae) einzuordnen. Das bedeutet, daß die zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte von Anfang an ganz oder teilweise als nichtig gelten, wenn sich die objektive steuerliche Rechtslage später als wesentlich ungünstiger erweist, als sich die beteiligten Steuerpflichtigen anläßlich der Vornahme der betreffenden Rechtsgeschäfte vorgestellt hatten. Steuerrechtlich finden in diesen Fällen unter der Voraussetzung der Rückabwicklung der wirtschaftlichen Folgen und der zwischenzeitlich eingetretenen dinglichen Rechtsänderungen die Vorschriften des § 5 Abs. 3 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 5 StAnpG entsprechende Anwendung. Daraus ergibt sich ein Berichtigungsanspruch im Hinblick auf ergangene Steuerveranlagungsbescheide, auch wenn sie schon bestandskräftig geworden sind, und ein Steuerfreistellungsanspruch beziehungsweise ein Steuererstattungsanspruch bei bereits entrichteten Steuerbeträgen. Insoweit läßt sich der in § 3 StAnpG verankerte Grundsatz der Unabänderlichkeit der Steuerschuld mit Hilfe von Steuerklauseln auf Grund einer analogen Anwendung der Bestimmungen des § 5 StAnpG ausnahms-

weise durchbrechen. § 5 Abs. 5 StAnpG gilt nicht nur für die einmalig erhobenen Steuern, sondern ist darüber hinaus auch auf die fortlaufend veranlagten Steuern anwendbar, die zugleich das Hauptanwendungsgebiet der Steuerklauseln bilden.

Die stillschweigenden Steuerklauseln sind demgegenüber lediglich in bestimmten Ausnahmefällen für zulässig zu erachten. Gegen die bürgerlich - rechtliche und die steuerrechtliche Beachtlichkeit der Steuerklauseln, die nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses der ihnen zuzuordnenden Rechtsgeschäfte zurückwirken, bestehen zwar keine grundlegenden Bedenken. Dazu gehören vor allem die aufschiebend bedingt vereinbarten Steuerklauseln. Ihre Verwendung scheitert jedoch in der Regel daran, daß die aufschiebend bedingten Rechtsgeschäfte einmal schon steuerliche Rechtsfolgen während des Schwebezustands bis zu dem Eintritt oder dem Ausfall der Bedingung, die über die endgültige Wirksamkeit der Rechtsgeschäfte entscheiden, ausgelöst haben müssen. Zum anderen stehen der Anwendungsmöglichkeit der aufschiebend bedingten Steuerklauseln nicht selten wirtschaftliche Gegebenheiten und Bedürfnisse der beteiligten Parteien entgegen, die keine Aussetzung des wechselseitigen Leistungsaustausches bis zu dem Bedingungseintritt erlauben, sondern eine sofortige Leistungsbewirkung erfordern.

Die Erwägungen, die für die Frage der Zulässigkeit der individuellen Steuerklauseln maßgeblich sind, die auf den Zeitpunkt der Vornahme der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte zurückwirken, treffen grundsätzlich auch auf das Problem der Anerkennung der Satzungsklauseln zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen zu. Hier sind

aber hinsichtlich der zivilrechtlichen Seite gesellschaftsrechtliche Besonderheiten zu berücksichtigen, die auf den einschlägigen Vorschriften des Aktiengesetzes und des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung beruhen. Bezüglich der steuerrechtlichen Wirksamkeit der Satzungsklauseln ist in erster Linie die Frage nach der Ernsthaftigkeit ihrer Festlegung und Durchführung von ausschlaggebender Bedeutung. Dementsprechend können die Satzungsklauseln steuerlich nur dann für beachtlich erklärt werden, wenn trotz sorgfältiger Abwägung sämtlicher Umstände des Einzelfalls durch die Steuerpflichtigen eine echte Ungewißheit und berechtigte Zweifel im Hinblick auf die Wahrung der Angemessenheit des Wertverhältnisses zwischen den vereinbarten und vollzogenen Leistungen der Kapitalgesellschaften und den Gegenleistungen ihrer Gesellschafter anzuerkennen sind. Das gilt auch für die einzelvertraglichen, positiven Steuerklauseln, sofern sie die Verhinderung verdeckter Gewinnausschüttungen bezwecken.

Die Wirkungen der Satzungsklauseln beeinflussen sowohl die Besteuerung der Kapitalgesellschaften als auch die der begünstigten Gesellschafter für das Jahr, in dem die Vorteilszuwendungen erfolgten. Die Kapitalgesellschaften haben den infolge der Satzungsklausel von vornherein in Höhe des ungerechtfertigten Vermögensvorteils begründeten Rückgewähranspruch nachträglich in ihrer Bilanz zu aktivieren. Sie können den um diesen Mehrbetrag erhöhten Bilanzgewinn auf Grund eines später gefaßten, mit den handelsrechtlichen Vorschriften übereinstimmenden Gewinnverteilungsbeschlusses zu dem ermäßigten Körperschaftsteuersatz aus-

schütten. Die Rückerstattung der verdeckt erhaltenen Leistungen ist ebenso für die Einkommensbesteuerung der Gesellschafter auf das Jahr der Vorteilszuwendungen zurückzubeziehen. Soweit die Vorteilsgewährung auf Grund der Satzungsklausel von Anfang an als nichtig zu betrachten und unverzüglich nach der Kenntniserlangung über deren steuerrechtliche Beurteilung in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis wieder beseitigt worden ist, sind die jeweils in Frage stehenden Veranlagungsbescheide unabhängig davon, ob sie inzwischen Bestandskraft erlangt haben, in entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 5 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 3 StAnpG zu berichtigen.

Der Anwendungsbereich der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln erstreckt sich auf sämtliche Steuerarten und alle Einkunftsarten.

II. Vorschlag zur Regelung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln de lege ferenda

In dem Zusammenhang mit der geplanten Neugestaltung der Reichsabgabenordnung ist auch die Frage der gesetzlichen Regelung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln wiederholt erörtert oder zumindest angeschnitten worden.(1) Dabei hat

---

(1) siehe hierzu Bundesministerium der Finanzen, Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, Bonn 1970, Seite 31;
Begründung zu dem Regierungsentwurfs einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Einleitung A, IV, 6 (Seite 95 rechte Spalte unten, und Seite 96 linke Spalte oben);
Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, Stellungnahme zum Reformentwurf, 1. Teil (II), Fehlerhafte Rechtsgeschäfte, Steuerklauseln, Zurechnung, Ermessensausübung, in Finanz - Rundschau 1970, Seite 260 ff. (Seite 261 rechte Spalte);
Koch, Reform der Abgabenordnung, Der Betriebs-Berater 1970, Seite 361 ff. (Seite 368 rechte Spalte Mitte);
Klein, Zum Stand der Steuerreform, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 305 ff. (Seite 308);
Lohmeyer, Die steuerliche Behandlung rückwirkender Rechtsgeschäfte, Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 361 ff. (Seite 365).
Vergl. dazu ferner
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 9, München 1969, Seite 111 bis 113.

sich hinsichtlich der Notwendigkeit der Verankerung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln auf einer gesetzlichen Grundlage keine einheitliche Meinung durchsetzen können. Die Diskussion dieser Problematik ist darüber hinaus zumeist auf die zukünftige gesetzliche Normierung der Steuerklauseln und ihrer steuerrechtlichen Auswirkungen eingeschränkt worden,(1) so daß die Satzungsklauseln danach in jedem Falle von einer gesetzlichen Regelung ausgenommen bleiben sollen, auch wenn das nicht immer klar zum Ausdruck gebracht worden ist.

Soweit eine gesetzliche Regelung der Steuerklauseln und auch der Satzungsklauseln in dem Rahmen der angestrebten Neufassung der Reichsabgabenordnung nicht für erforderlich gehalten wird, ist diese Ansicht vornehmlich damit begründet worden, jenes überaus wichtige, aber außerordentlich schwierige und in seinen Einzelheiten bisher noch weitgehend umstrittene Teilproblem des allgemeinen Steuerrechts eigne sich nicht, es schon jetzt einer generellen Klärung durch den Gesetzgeber zuzuführen. Zwar habe die Rechtsprechung

---

(1) so zum Beispiel von Tipke, a.a.O., Finanz - Rundschau 1970, Seite 261 rechte Spalte; Klein, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 308; Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 365; und durch die Begründung zu dem Regierungsentwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Einleitung A, IV, 6 (Seite 95 rechte Spalte unten, und Seite 96 linke Spalte oben). Diese Auffassung teilt außerdem Beker, a.a.O., Seite 111 bis 113, der die Satzungsklauseln grundsätzlich für unbeachtlich hält.

des Bundesfinanzhofs die Zulässigkeit der Steuerklauseln mit steuerlichen Rechtsfolgen bejaht.(1) Es seien jedoch noch nicht sämtliche mit dem Rechtsinstitut der Steuerklauseln zusammenhängende Rechtsfragen von der Finanzrechtsprechung in einer zufriedenstellenden Weise gelöst worden. Da auch die in dem steuerrechtlichen Schrifttum vertretenen Auffassungen zu bestimmten, die Beachtlichkeit der Steuerklauseln und ihre Wirkungen betreffenden Einzelfragen zum Teil noch erheblich voneinander abwichen, erscheine es als verfrüht, diese unausgereifte Rechtsmaterie durch eine gesetzliche Regelung allgemeinverbindlich festzulegen. Vielmehr sei es vorzuziehen, wenn die weitere Klärung jener in der Entwicklung befindlichen Problematik zunächst der Steuerrechtsprechung und der steuerlichen Rechtslehre vorbehalten bleibe.

Dementsprechend haben sowohl der Arbeitskreis für die Reform der Reichsabgabenordnung(2) als auch der Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung (AO 1974)(3) von dem Vorschlag einer

---

(1) Dabei ist überwiegend auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. August 1961 - IV 352/59 U -, den sogenannten Schiffsverkaufsfall, BStBl. 1962 III, Seite 112 = Band 74, Seite 297 = StRK StAnpG § 4 R. 13, Bezug genommen worden.

(2) Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Seite 31.

(3) Begründung zu dem Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags-Drucksache VI/1982, Einleitung A, IV, 6 (Seite 95 rechte Spalte unten, und Seite 96 linke Spalte oben).

gesetzlichen Normierung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln Abstand genommen. Dieser Meinung hat sich die steuerrechtliche Literatur[1] teilweise angeschlossen.

In der Begründung zu dem Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung[2] ist ergänzend darauf hingewiesen worden, die nach § 44 des Entwurfs vorgesehenen Bestimmungen über die steuerliche Behandlung unwirksamer Rechtsgeschäfte räumten auch ohne eine ausdrückliche Kodifizierung der Steuerklauseln die Möglichkeit ein, die Frage der Anerkennung der Steuerklauseln mit steuerrechtlichen Auswirkungen sinngemäß zu lösen.

Der oben dargelegten Argumentation für eine Ablehnung der gesetzlichen Regelung der Steuerklauseln und auch der Satzungsklauseln anläßlich der Neugestaltung der Reichsabgabenordnung kann nicht beigetreten werden. Insbesondere der die Interessen der Steuerpflichtigen nur unzulänglich berücksichtigende Vorschlag zu der Legalisierung der verbindlichen Zusagen der Finanzbehörden läßt ein unabweisbares Bedürfnis nach einer gesetzlichen Regelung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln in dem Rahmen der Neufassung der Reichsabgabenordnung gerechtfertigt erscheinen.[3]

---

(1) so Klein, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 308; und Koch, a.a.O., Der Betriebs - Berater 1970, Seite 368 rechte Spalte Mitte.

(2) Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 95 rechte Spalte unten.

(3) so in dem Ergebnis auch Tipke, a.a.O., Finanz-Rundschau 1970, Seite 261 rechte Spalte, der allerdings die Satzungsklauseln von einer gesetzlichen Regelung ausschließen will.

Der Begründung zu dem Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung ist zwar insofern zuzustimmen, als sich auch ohne eine ausdrückliche Legalisierung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln eine Rechtsgrundlage für deren steuerliche Zulässigkeit und ihre steuerrechtlichen Wirkungen aus § 44 Satz 1 Ziff. 2 in Verbindung mit § 156 Satz 1 Ziff. 2 des Entwurfs herleiten läßt, soweit sie inhaltlich auf den Zeitpunkt der Vereinbarung der ihnen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte zurückbezogen sind.(1) Denn die Vorschrift des § 44 Satz 1 Ziff. 2 des Entwurfs besagt, daß es für die Besteuerung ohne Bedeutung ist, falls ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Diese Bestimmung stellt somit klar, daß das Steuerrecht regelmäßig an das wirtschaftliche Ergebnis tatsächlich durchgeführter Rechtsgeschäfte anknüpft, auch wenn diese von vornherein nichtig sind oder später unwirksam werden. Das gilt aber in dem Umkehrschluß nicht, falls die wirtschaftlichen Folgen eines unwirksamen Rechtsgeschäfts nachträglich wieder beseitigt werden. Insofern ähnelt die gemäß § 44 Satz 1 Ziff. 2 des Regierungsentwurfs einer neuen Abgabenordnung vorgeschlagene Fassung im wesentlichen dem Inhalt des § 5 Abs. 3 des geltenden Steueranpassungsgesetzes, das durch die Verwirklichung der beabsichtigten Neugestaltung der Reichsabgabenordnung gegenstandslos werden

---

(1) vergl. dazu auch die ähnlich lautenden Bestimmungen des § 42 Satz 1 Ziff. 2 und des § 180 Satz 1 Ziff. 2 des Entwurfs des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung.

wird. § 44 Satz 1 Ziff. 2 des Regierungsentwurfs stellt also ebenso wie die Vorschrift des § 5 Abs. 3 StAnpG eine Ausnahmebestimmung zu dem in § 41 Abs. 1 des Entwurfs enthaltenen Grundsatz der Unabdingbarkeit des Steueranspruchs dar.

Den verfahrensmäßigen Rechtsfolgen aus der Rückabwicklung eines unwirksamen, aber wirtschaftlich vollzogenen Rechtsgeschäfts trägt die in § 156 Satz 1 Ziff. 2 des Regierungsentwurfs vorgesehene Regelung Rechnung. Danach ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu berichtigen, soweit sich der dem Steuerbescheid zugrunde liegende Sachverhalt mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit ändert. In der Entwurfsbegründung(1) ist dazu ausgeführt, die Vorschrift des § 156 Satz 1 Ziff. 2 verallgemeinere die Grundsätze des § 4 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG und solle im übrigen auch die Berichtigungsfälle des § 5 StAnpG erfassen. Darüber hinaus sei diese Bestimmung außerdem in den Fällen steuerlich wirksamer Steuerklauseln anwendbar.

Weiterhin ist zugegeben, daß eine die gesamte Problematik der Steuerklauseln erschöpfend behandelnde Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs, die sich vor allem mit den zivilrechtlichen und den steuerrechtlichen Grundlagen der Steuerklauseln näher auseinandersetzt, bisher noch fehlt. Ferner darf nicht außer acht gelassen werden, daß sich die Finanzrechtsprechung mit der Frage der Zulässigkeit der Satzungsklauseln zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen, ihren gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten und steuerlichen

---

(1) Bundestags - Drucksache VI/1982, Seite 155 linke Spalte oben.

Rechtswirkungen bisher noch nicht befaßt hat. Dagegen ist nicht zu verkennen, daß sich die steuerliche Rechtslehre seit nunmehr fast zwei Jahrzehnten in zahlreichen Beiträgen und zum Teil auch die Finanzverwaltung um die Klärung der mit der Anerkennung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln sowie ihren steuerlichen Rechtsfolgen in Zusammenhang stehenden Probleme bemüht hat. Deshalb kann es nicht als verfrüht bezeichnet werden, wenn sich jetzt der Gesetzgeber dieser Fragen annimmt.

Auch der mehrfach erhobene Einwand,(1) es solle zunächst abgewartet werden, wie die verdeckten Gewinnausschüttungen in dem Rahmen der beabsichtigten Neuordnung des Körperschaftsteuerrechts künftig steuerlich zu behandeln seien und ob danach entsprechend den Vorschlägen der Steuerreformkommission die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne entfallen werde, kann nicht als durchschlagend angesehen werden, um anläßlich der Neugestaltung der Reichsabgabenordnung auf eine gesetzliche Regelung der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln zu verzichten.

Schließlich wird sich die Notwendigkeit der Verwendung von Steuerklauseln und Satzungsklauseln auch bei der Verwirklichung der angestrebten grundlegenden Gesamtreform des gegenwärtig geltenden Steuersystems nicht erübrigen, deren Zielsetzung unter anderem in einer Vereinfachung des

---

(1) Begründung zu dem Regierungsentwurf einer neuen Abgabenordnung (AO 1974), Bundestags - Drucksache VI/1982, Einleitung A, IV, 6 (Seite 96 linke Spalte oben).
Klein, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 308.

Besteuerungsverfahrens besteht. Die hieran geknüpften Erwartungen dürfen nach den bisherigen Verlautbarungen zu diesem überaus bedeutsamen Aufgabengebiet nicht zu hoch eingeschätzt werden. Deswegen werden auch in Zukunft immer wieder Fälle vorkommen, in denen die steuerlichen Belastungen, die sich aus den rechtsgeschäftlichen Abreden der Steuerpflichtigen ergeben, für sie trotz sorgfältiger Prüfung sämtlicher in Betracht zu ziehenden Umstände unvorhersehbar sind. Aus den vorgenannten Gründen erscheint daher ein gesetzlicher Hinweis auf die Wirkungsweise der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln de lege ferenda zum Zwecke der Klarstellung dringend geboten.(1)

Es empfiehlt sich demzufolge, in dem Anschluß an die in § 44 Satz 1 Ziff. 2 des Regierungsentwurfs einer neuen Abgabenordnung vorgeschlagene gesetzliche Regelung einen zusätzlichen Absatz mit dem folgenden Wortlaut in die zu erwartende Neufassung der Reichsabgabenordnung aufzunehmen:

" § 44 Satz 1 Ziff. 2 ist auch anzuwenden, wenn einem Rechtsgeschäft die Bestimmung beigefügt worden ist, daß es vollständig oder teilweise als nicht vereinbart angesehen werden soll, falls die steuerlichen

---

(1) In diesem Sinne haben sich ebenso geäußert: Tipke, a.a.O., Finanz - Rundschau 1970, Seite 261 rechte Spalte; Beker, a.a.O., Seite 112; und Lohmeyer, a.a.O., Deutsche Steuer - Zeitung 1970, Ausgabe A, Seite 365. Die vorerwähnten Autoren wollen die Legalisierung allerdings auf den Bereich der Steuerklauseln eingeschränkt sehen. Denn Tipke und Beker lehnen die Beachtlichkeit der Satzungsklauseln generell ab. Vergl. hierzu die Erörterungen in dem Dritten Teil unter der Ziffer II (Seite 299 ff.).

Folgen, die das Rechtsgeschäft auslöst, ungünstiger sind, als die Parteien bei dem Geschäftsabschluß vorausgesetzt haben und auf Grund einer sorgfältigen Abwägung aller Umstände annehmen konnten. Das trifft auch auf Satzungsbestimmungen zu, nach denen die Rechtsgeschäfte zwischen den Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen beziehungsweise Gesellschaften insoweit unwirksam sind, als in ihnen eine unzulässige Vorteilszuwendung erblickt werden muß, wenn eine echte Ungewißheit hinsichtlich der Angemessenheit der vereinbarten Leistungsentgelte anzuerkennen ist."

Im Hinblick auf die verfahrensmäßigen steuerrechtlichen Wirkungen, die sich aus der Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses eines infolge des Eingreifens einer Steuerklausel oder Satzungsklausel von Anfang an ganz oder zum Teil unwirksamen und schon vollzogenen Rechtsgeschäfts ergeben, empfiehlt sich in die Vorschrift des § 156 Satz 1 Ziff. 2 des Regierungsentwurfs die ergänzende Bestimmung aufzunehmen:

" Dies gilt auch für die fortlaufend veranlagten Steuern. "

Dadurch wird gewährleistet und gesetzlich klargestellt, daß sich der Geltungsbereich jener dem § 5 Abs. 5 StAnpG sinngemäß entsprechenden Berichtigungsvorschrift nicht nur auf die einmalig erhobenen Steuerarten erstreckt, sondern auch auf die nach Steuerabschnitten periodisch veranlagten

Steuern auszudehnen ist.

B e k e r [1] hat darüber hinaus vorgeschlagen, bei einer zukünftigen gesetzlichen Verankerung der Steuerklauseln außerdem eine Bestimmung darüber zu treffen, daß die vollständige oder teilweise Hinfälligkeit eines Rechtsgeschäfts, die auf Grund einer Steuerklausel eintrete, lediglich dann geltend gemacht werden könne, wenn der Finanzbehörde eine Abschrift des in Frage stehenden Rechtsgeschäfts, die auch die Steuerklausel enthalte, spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung eingereicht werde. Auf diese Weise sollten mögliche Mißbräuche verhindert werden, die zum Beispiel durch das nachträgliche Einfügen einer Steuerklausel in einen bereits rechtswirksam zustandegekommenen und durchgeführten Vertrag entstehen könnten, weil die Beteiligten an der weiteren Aufrechterhaltung des betreffenden Rechtsgeschäfts aus steuerfremden Gesichtspunkten nicht mehr interessiert seien.

Zwar müssen an die inhaltliche Klarheit und Vollständigkeit der Steuerklauseln und der Satzungsklauseln sowie an deren unverzügliche Mitteilung an die Finanzverwaltung strenge Anforderungen gestellt werden, um etwaige Mißbräuche von vornherein auszuschließen.[2] Das widerspricht im übrigen auch nicht den Belangen der Steuerpflichtigen, da es ihnen selbst in der Regel auf eine

---

(1) Beker, a.a.O., Seite 112.

(2) siehe hierzu die Ausführungen in dem Zweiten Teil, Abschnitt A, unter der Ziffer III (Seite 192 bis 194) und in dem Dritten Teil unter der Ziffer IV, 2 (Seite 339).

baldige und verbindliche steuerrechtliche Beurteilung des jeweiligen Rechtsgeschäfts durch die zuständige Stelle ankommt. Es dürfte sich jedoch als zweckmäßig erweisen, derartige verwaltungstechnische Einzelfragen nicht in der Abgabenordnung selbst zu regeln, sondern deren nähere Klärung vielmenr einer Durchführungsverordnung zu überlassen, damit der eigentliche Gesetzestext der neuen Abgabenordnung möglichst einfach und übersichtlich gestaltet werden kann.

Das gleiche gilt auch für den von B e k e r (1) erwogenen Vorschlag, in Bezug auf die Steuerklauseln einen besonderen Steuerbescheid einzuführen, um eine doppelte Belastung der Finanzämter und der Steuerpflichtigen mit der Ausfertigung und der Nachprüfung von Veranlagungsbescheiden zu vermeiden. Denn sofern die objektive steuerliche Rechtslage von den diesbezüglichen Vorstellungen der beteiligten Parteien anläßlich der Vornahme des mit einer Steuerklausel versehenen Rechtsgeschäfts zu ihrem Nachteil abweicht, kann die Finanzbehörde dessen Nichtigkeit nicht sofort bei der Steuerfestsetzung berücksichtigen, weil die Rückabwicklung des zwischenzeitlich vollzogenen Rechtsgeschäfts noch nicht erfolgt ist. Diese kann erst stattfinden, wenn die Steuerpflichtigen die steuerrechtliche Würdigung des betreffenden Rechtsgeschäfts durch die Finanzverwaltung erfahren haben und falls jene Beurteilung rechtsverbindlich geworden ist. Deshalb erscheint es gerechtfertigt, einen besonderen rechtsmittelfähigen Klauselbescheid einzuführen,

---

(1) Beker, a.a.O., Seite 112 und 113.

um einerseits den Zeitraum bis zu der bestandskräftigen Entscheidung über die endgültige Wirksamkeit oder die Nichtigkeit der den Steuerklauseln zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte abzukürzen und andererseits das Veranlagungsverfahren zu vereinfachen und zu beschleunigen. Diese Überlegungen sind auf die Satzungsklauseln entsprechend übertragbar. Der Gedanke der Einführung eines besonderen Klauselbescheids trifft aber auf die Fälle nicht zu, in denen die Rechtsgeschäfte den ausschließlichen Gegenstand der Besteuerung bilden. Das ist vorwiegend bei den einmalig erhobenen Steuerarten der Fall, wie beispielsweise bei der Grunderwerbsteuer. Dort wäre ein besonderer Klauselbescheid als überflüssig zu betrachten.

Die Regelung des Verfahrens hinsichtlich der Erteilung von Klauselbescheiden sollte jedoch in Übereinstimmung mit den obigen Erörterungen nicht in die neue Abgabenordnung aufgenommen werden, sondern besonderen Durchführungsbestimmungen vorbehalten bleiben.

Lebenslauf

Am 10. Juli 1934 wurde ich als Sohn des im Oktober 1968 verstorbenen Professors Dr. med. Karl Hellmuth, ehemaliger Direktor und Chefarzt der städtischen Frauenklinik zu Osnabrück, und seiner Ehefrau Lilli, geborene Kayser, in Osnabrück geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger. Am 4. März 1954 erhielt ich das Reifezeugnis als Schüler des neusprachlichen Zweigs des Ratsgymnasiums zu Osnabrück. Danach leistete ich eine zweijährige kaufmännische Lehre bei der Osnabrücker Gaszähler - Fabrik Georg Kromschröder AG ab.

Anschließend studierte ich acht Semester Betriebswirtschaftslehre an der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Köln und legte Mitte Juni 1960 vor dem dortigen Prüfungsamt das Diplom - Examen für Kaufleute ab. Danach studierte ich neun Semester Rechts- und Staatswissenschaften an den Universitäten Hamburg, Tübingen und Münster. Am 30. August 1965 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht Hamm. Anschließend trat ich in den juristischen Vorbereitungsdienst des Landes Niedersachsen ein und legte am 18. April 1969 das zweite juristische Staatsexamen vor dem Prüfungsamt bei dem niedersächsischen Ministerium der Justiz ab.

Anfang Mai 1969 wurde ich von dem Direktor des Institus für Steuerrecht an der Universität Münster, Herrn Professor Dr. Friedrich Klein, als Doktorand angenommen. Nach der Fertigstellung meiner Dissertation bin ich seit dem Frühjahr 1971 bei der Niederlassung der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, in Hannover tätig.